



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce společnosti **B. a. s.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 284/2004 - 51,

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 ě n í :

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byly zamítnuty jeho žaloby a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998, 1999, 2000 a 2001.

Stěžovatel uplatňoval důvod kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozsudek krajského soudu napadl v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Konkrétně uvedl, že soud nesprávně právně posoudil otázku oprávněnosti provádění daňové kontroly, neboť pokud tato daňová kontrola byla prováděna jiným než místně příslušným správcem daně, mělo o tom být vydáno rozhodnutí s ohledem na ust. § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finančních orgánech“). Pověření k provedení kontroly nebylo podepsáno ředitelkou Finančního ředitelství v Hradci

Králové, ani nebylo opatřeno razítkem, s čímž se krajský soud v rozsudku nevypořádal. Pracovník finančního úřadu pak rozhodl o námitce proti sobě samému (rozhodnutí ing. C. ze dne 13. 11. 2002).

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uvedl, že „případy porušení zákona jsou uvedeny v žalobě, a proto na tyto konkrétní případy odkazujeme“, „z dalších porušení povinností při daňovém řízení uvádíme neposkytnutí řádné součinnosti str. 3 a str. 5 žaloby, porušování zásad hodnocení důkazu str. 3 žaloby, porušování povinností při nahlížení do spisu str. 5 žaloby“. Takové vymezení stížního bodu je však naprosto nedostatečné a Nejvyšší správní soud k němu nebude zaujímat žádné stanovisko. Podle ust. § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost mj. obsahovat, z jakých důvodů stěžovatel napadené rozhodnutí napadá. Tyto skutečnosti musí uvést konkrétně a musí se jednat o polemiku s právním názorem krajského soudu. Pokud stěžovatel pouze odkáže na žalobu, která již soudem byla projednána a soud na ni reagoval, o žádný takový stížní bod se nejedná. Nejvyšší správní soud je vrcholnou soudní instancí, která zejména sjednocuje judikaturu správních soudů, a není tak žádným přezkumným správním orgánem, který přezkoumává veškerou zákonnost správních rozhodnutí bez ohledu na procesní aktivitu stěžovatele. Pokud se chce stěžovatel domáhat svých práv před soudem, musí je konkrétně vymezit, a nikoliv pouze obecně bez jediného konkrétního důvodu odkazovat na žalobu. Nejvyšší správní soud znovu uvádí, že neprojednává ani žalobu, ani odvolání, ale kasační stížnost proti pravomocnému rozsudku krajského soudu. Skutečnosti, které stěžovatel v kasační stížnosti neuvede, tak musí Nejvyšší správní soud respektovat (neboť pravomoc Nejvyššího správního soudu určuje svým procesním úkonem stěžovatel, který vymezí rozsah přezkumu v kasační stížnosti – kromě důvodů, k nimž musí Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední činnosti). Stěžovatel však v takovém případě musí počítat s tím, že Nejvyšší správní soud k takto neuvedeným důvodům žádné stanovisko zaujímat nebude.

Stěžovatel dále uvedl, že podle jeho názoru nebyl veden obsahový list spisu o daňové kontrole a začal být veden až na námitky stěžovatele. Nebyla ani projednána zpráva o daňové kontrole. Po obdržení zprávy o daňové kontrole ji stěžovatel odmítl podepsat a písemně sdělil své důvody k odmítnutí podpisu. Těmito důvody se však správní orgány ani soud nezabýval. Žalovaný v odvolacím řízení prováděl některé další úkony, což podle názoru stěžovatele podporuje jeho verzi, že zpráva nebyla řádně projednána. Krajský soud se podle názoru žalobce nezabýval otázkou okamžiku ukončení daňové kontroly. Podle názoru stěžovatele vyplývá jeho nadměrná ekonomická a časová zátěž při provádění daňové kontroly ze spisu o daňové kontrole (dojíždění do Hradce Králové, nahlížení zde do spisu) a krajský soud ji tak měl shledat.

Stěžovatel pak nesouhlasil s právním posouzením krajského soudu ohledně „zániku pohledávky T. a. s.“, neboť stěžovatel měl také pohledávku za touto společností a v souladu s ust. § 573 občanského zákoníku ji „ponížil“ o rozdíl mezi pohledávkou T. a. s. a sjednanou úhradou. Podle jeho názoru se krajský soud touto jeho obranou nijak nezabýval, stejně jako žalobním bodem, v němž stěžovatel namítal, že finanční úřad zvýšil daňový základ o částku nákladů exekučního řízení na základě usnesení soudu, které však nenabývalo právní moci. Stěžovatel dále uvedl, že nesouhlasí s právním posouzením otázky nájmu nebytových prostor v Praze, neboť právní vztah založený tímto nájmem „neskončil užíváním prostor k podnikatelské činnosti“, ale dohodou o narovnání ze dne 6. 5. 2003. Po celou dobu stěžovatel vedl soudní spor, aby získal od protistrany plnění, což se mu „podařilo“ v roce 2003. Toto plnění uvedl do zdanitelných příjmů a pokud soud uvedl, že stěžovateli bylo vráceno přeplacené nájemné za rok 1993, „není to pravdou, neboť se jednalo o předem

zaplacenou část nájemného do 31. 12. 2001“. Při posouzení věci tak vycházel soud ze zpochybných důkazů finančního úřadu, aniž by se zabýval důkazy, které předložil stěžovatel, přičemž nesouhlasí s tím, že úkon pronajímatele ze dne 28. 12. 1993 lze kvalifikovat jako platnou výpověď.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s jejími důvody nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí.

Krajský soud napadeným rozsudkem žaloby zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 284/2004 - 51). V odůvodnění krajský soud mj. uvedl, že se zabýval obsahem smluvních ujednání obsažených v dohodě o úhradě pohledávek ze dne 12. 1. 2000, přičemž závazek žalobce ve výši rozdílu mezi původně dlužnou částkou 2 449 615,20 Kč a částkou uhrazenou ve výši 1 800 000 Kč považuje za právně zaniklý. Žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil žádný důkaz, že k zániku závazku ve výši 649 615,20 Kč došlo. Proto žalobce postupoval v rozporu s ust. § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když tyto skutečnosti nezohlednil v základu daně. Při posouzení částky 1 310 000 Kč (nájemné nebytových prostor v Praze) krajský soud vyšel ze smlouvy o nájmu ze dne 15. 9. 1991, přičemž touto smlouvou bylo mj. sjednáno, že v případě výpovědi ze strany pronajímatele platnost smlouvy končí posledním dnem čtvrtletí, ve kterém došlo k prodlení s placením nájmu (což se opírá o ust. § 9 odst. 2 zákona č. 116/1990 Sb., v tehdy účinném znění). Sdělením ze dne 28. 12. 1993 skončila k 31. 12. 1993 platnost této smlouvy z důvodu prodlení s placením nájemného, přičemž tento úkon lze kvalifikovat jako výpověď této smlouvy. Zmíněné prostory užívala od roku 2000 jiná obchodní společnost. Dohodou o narovnání uzavřenou s pronajímatelem dne 6. 5. 2003 bylo sjednáno mimosoudní vyrovnání z důvodu přeplaceného nájemného za rok 1993. Nejednalo se tak o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacích obdobích let 1998 až 2001 podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K dalším žalobním námitkám krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný se v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem vypořádal s námitkou týkající se příslušnosti správce daně k provádění daňové kontroly, přičemž takový postup ředitelky žalovaného je v souladu s ust. § 10 odst. 3 zákona o finančních orgánech. Takový postup se děje pověřením, které není rozhodnutím, neboť jím žalobci nebyla uložena žádná povinnost, ani mu nebylo přiznáno žádné právo. Rovněž nebylo zjištěno, že by při probíhající daňové kontrole došlo k porušení ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Výzva ze dne 5. 2. 2003 je odrazem skutečnosti, že žalobce byl upozorněn na nejasnosti a nedostatky zjištěné v průběhu kontroly, na písemnou výzvu reagoval dopisem ze dne 18. 2. 2003. Důkazy byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech. Krajský soud pak neshledal, že by daňové řízení znamenalo pro žalobce ekonomickou či časovou zátěž, neboť toto jeho tvrzení nebylo podloženo hodnověrnými důkazy.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Stěžovatel nesouhlasí s právním závěrem krajského soudu v tom, že pověření podle zákona o finančních orgánech k provedení daňové kontroly se neděje ve formě správního rozhodnutí. K tomuto bodu se již vyjádřil krajský soud v napadeném rozsudku a Nejvyšší

správní soud s takovým hodnocením souhlasí. Stěžovatel pouze velmi obecně v kasační stížnosti poukazuje na ust. § 1 odst. 1 písm. a) zákona o finančních orgánech, podle něhož by mělo být o změně příslušnosti vydáno rozhodnutí. Žádný takový závěr však z tohoto ustanovení neplyne (toto obecné ustanovení pouze stanoví působnost územních finančních orgánů). Naopak ust. § 10 odst. 3 zákona o finančních orgánech opravňuje finanční ředitelství k pověření (nikoliv k vydání rozhodnutí) k provedení příslušného úkonu jiný než místně příslušný finanční úřad ve své působnosti. Takové pověření je pouze organizačním aktem, z něhož žádá konkrétní subjektivní práva a povinnosti konkrétnímu daňovému subjektu neplynou, proto ani nemůže dojít k žádnému negativnímu zásahu do takových neexistujících práv.

Skutečnost, že pověření nebylo podepsáno ředitelkou finančního ředitelství a nebylo opatřeno razítkem, žalobce v žalobě neuplatňoval, a proto se jí krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nezabýval. Tato skutečnost je pak skutečností novou, kterou stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl, a proto k ní nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s.

Stěžovatel dále uvedl, že pracovník finančního úřadu, který se dne 6. 11. 2002 zúčastnil řízení, rozhodl o námitce proti sobě samému (rozhodnutí finančního úřadu ze dne 10. 12. 2002, kdy je z obsahu správního spisu patrné, že tímto rozhodnutím vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu v Hradci Králové ing. D. C. nevyhověla námitkám stěžovatele podle ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní). Z obsahu správního spisu je patrné, že ústního jednání dne 6. 11. 2002 se účastnila i ing. D. C., vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu v Hradci Králové.

Žalobce tento žalobní bod v žalobě uplatnil ve velmi obecné rovině, aniž by uvedl, v čem by jej mohlo takové pochybení zkrátit na jeho veřejných subjektivních právech. Jak vyplývá ze správního spisu, ústního jednání dne 6. 11. 2002 se účastnili celkem čtyři zaměstnanci správce daně, mezi nimi i ing. D. C., která následně svým rozhodnutím ze dne 10. 12. 2002 námitkám stěžovatele ve smyslu ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní nevyhověla. Z těchto námitek stěžovatele ze dne 13. 11. 2002 je patrné, že tyto námitky směřují obecně proti postupu správce daně, nikoliv přímo proti ing. D. C. a její účasti na ústním jednání dne 6. 11. 2002.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Vzhledem k tomu, že se jedná o námitku proti konkrétnímu postupu pracovníka správce daně, a v daném případě měl stěžovatel námitky obecně proti postupu správce daně, tedy nikoliv proti konkrétním činnostem ing. D. C. při ústním jednání dne 6. 11. 2002, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tyto námitky směřují obecně proti zaměstnancům správce daně při postupu při provádění daňové kontroly, a proto pokud o nich ve smyslu ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní rozhodla vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu v Hradci Králové, jedná se o vyřízení námitek pracovníka nejbližší nadřízenému tomu, vůči němuž směřují. Je nutné podotknout, že krajský soud se touto částí žalobního bodu sice nezabýval, toto opomenutí však není takové intenzity, aby mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku jako takového. Rovněž tak je nutné uvést, že tento žalobní bod byl v žalobě velmi obecně formulován, přičemž žalobce nevymezil, jakým konkrétním způsobem by jej takový postup měl postihnout na jeho veřejném subjektivním právu. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní

soud nepovažuje tuto výtku za důvodnou, nebylo namístě napadený rozsudek krajského soudu kvůli takovému pochybení rušit.

Stěžovatel dále uvedl, že podle jeho názoru se krajský soud nezabýval jeho žalobním bodem, v němž uváděl, že nebyla řádně projednána zpráva o výsledku daňové kontroly a že nebyl veden obsahový list spisu o daňové kontrole. Tento stížní bod, stejně jako bod žalobní, je veden ve velmi obecné rovině, neboť z něj není vůbec patrné, jaký má konkrétní dopad na napadené rozhodnutí správního orgánu. Těmito napadenými správními rozhodnutími nebyla zpráva o výsledku daňové kontroly, ale rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům správce daně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 – 2001. Ačkoliv tyto platební výměry z této zprávy vycházejí, stěžovatel vůbec konkrétně neupřesnil, která konkrétní zjištění by měla mít vliv na stanovení základu daně a daň. Stěžovatel pouze obecně uvádí porušení procesních předpisů, které však nekonkretizuje ve smyslu jejich zaměření na porušení jeho veřejných subjektivních práv. Za takového stavu tak krajský soud nijak nepochybil, když tato obecně namítaná porušení procesních předpisů zhodnotil celkově na konci odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatel ani v kasační stížnosti konkrétně tyto své výtky ve smyslu shora uvedeného nevymezil, proto k nim není možné zaujmout konkrétní stanovisko.

Totéž je možné uvést o stížním bodě, v němž stěžovatel uváděl, že provádění daňové kontroly pro něj znamenalo nadměrnou ekonomickou a časovou zátěž. Jak bylo shora uvedeno – pokud finanční ředitelství postupovalo v zákonem svěřené pravomoci a rozhodlo o změně místní příslušnosti správce daně k provedení daňové kontroly, nemůže daňový subjekt proti takovému postupu úspěšně uplatňovat své námitky. Skutečnosti, které pak stěžovatel uvádí (nadměrná časová a ekonomická zátěž), nejsou pro posouzení zákonnosti postupu správce daně právně významné.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu v otázce zániku pohledávky T. a. s., přičemž se podle jeho názoru nezabýval jeho námitkou, že měl pohledávku za T. a. s. Krajský soud se však touto skutečností v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval, když vyšel z dohody o úhradě pohledávek ze dne 12. 1. 2000 a z opisu výpisu z účtu, přičemž dospěl, stejně jako žalovaný, k závěru, že závazek žalobce ve výši rozdílu mezi původně dlužnou částkou 2 449 615,20 Kč a uhrazenou částkou ve výši 1 800 000 Kč považuje za zaniklý. Krajský soud dále vyšel z toho, že žalobce nepředložil žádný důkaz, že by k zániku tohoto závazku nedošlo. Jak je tedy patrné, krajský soud se tímto žalobním bodem zabýval, přičemž stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl jediný konkrétní důvod, proč a z jakého důvodu by byl tento závěr v rozporu s obsahem spisu či byl nesprávně vyhodnocen. Konkrétní pochybení krajského soudu stěžovatel v kasační stížnosti nijak dále nevynezuje. Je tedy možné shrnout, že krajský soud se touto žalobní námitkou konkrétně zabýval, přičemž stěžovatel proti tomuto závěru nic konkrétního nenamítá. Ani tato část kasační stížnosti tak není důvodná.

V poslední části kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s právním posouzením otázky ohledně nájmu nebytových prostor v Praze. Podle názoru stěžovatele tento právní vztah neskončil užíváním prostor k podnikatelské činnosti, ale až dohodou o narovnání ze dne 6. 5. 2003. Krajský soud při posouzení této otázky vycházel ze smlouvy o nájmu ze dne 15. 9. 1991, v níž bylo uvedeno, že pronajímatel může tuto smlouvu vypovědět z taxativně vymezených důvodů, a z toho, že k 31. 12. 1993 skončila platnost této smlouvy z důvodu prodloužení s placením nájemného. Tento úkon kvalifikoval krajský soud jako výpověď ze strany pronajímatele, a proto nelze náklad ve výši 1 310 000 Kč z titulu dohody

o narovnání ze dne 6. 5. 2003 použit pro příslušná zdaňovací období (roku 1998 – 2001), neboť z této dohody vyplývá, že se jednalo o přeplacené nájemné za rok 1993. Nejvyšší správní soud s takovým logickým posouzením věci krajským soudem souhlasí. Stěžovatel tento závěr relativizuje tím, že důkazy správce daně zpochybnil a že se krajský soud nezabýval důkazy, které předložil stěžovatel. Z obsahu správního spisu plyne, že krajský soud i žalovaný při posouzení této otázky vycházel z důkazů, které předložil sám stěžovatel v průběhu příslušného správního řízení (smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 15. 9. 1991, písemného sdělení pronajímatele o skončení nájmu ze dne 28. 12. 1993 a dohody o narovnání ze dne 6. 5. 2003). Není tedy důvodné tvrzení stěžovatele, že by krajský soud i žalovaný vycházel z jím zpochybněných důkazních prostředků. Tyto důkazy pak byly posouzeny, přičemž krajský soud i žalovaný dospěl k závěru, že k zániku příslušného právního vztahu došlo již ke dni 31. 12. 1993, a to nikoliv na základě nějakého zpochybněného důkazu, ale na základě důkazů, které předkládal stěžovatel. Tento právní závěr je naprosto logický, neboť pokud došlo v roce 1993 k zániku nájmu, nemohl být takový smluvní vztah následně znovu prodloužen dohodou o narovnání z roku 2003. Proto ani tento stížní bod není důvodný, neboť žalovaný vycházel z důkazů, které v řízení předložil stěžovatel, krajský soud tento závěr přezkoumal a konkrétně se k žalobnímu bodu vyjádřil, a proto v tomto smyslu není ani tato část kasační stížnosti důvodná.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., když by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto náklady nevznikly.

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

V Brně dne 7. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu