



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele společnosti **M. s.r.o.**, zastoupeného JUDr. Jirím Rakem, advokátem se sídlem v Kopřivnici, Štefánikova 58/31, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2006, č. j. 22 Ca 465/2004 - 40,

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 :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „správní orgán“) ze dne 2. 9. 2004, č. j. 10390/120/2004, č. j. 10576/120/2004 a č. j. 10578/120/2004. Napadenými rozhodnutími zamítl správní orgán odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Bruntále (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2000, 2001 a 2002.

Krajský soud žaloby jako nedůvodné zamítl, když dospěl k závěru, že nedošlo k porušení zákonných práv stěžovatele. Namítané porušení ustanovení § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyhodnotil jako nedůvodné, neboť nebylo zjištěno, že by správce daně v rámci daňové kontroly prováděl úkony bez účasti zástupce stěžovatele, námitku týkající se neúčasti zástupce stěžovatele při jednáních se správcem daně, probíhajících ve dnech 12., 15., 16. a 17. 3. 2004, pro opožděnost odmítl. Správcem daně zvolený způsob doručení dodatečných platebních výměřů (jak daňovému subjektu, tak jeho zástupci) nemohl dle závěru soudu stěžovatele zkrátit

na jeho procesních právech, neboť podání stěžovatele ze dne 8. 5. 2004 bylo posouzeno jako řádně podané odvolání a k nesprávnému počítání běhu odvolací lhůty tak nemohlo dojít. Soud neuznal ani námitku směřující do způsobu, kterým byl zástupce stěžovatele předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole, s tím, že zástupce telefonické sdělení správce daně akceptoval a předmětného projednání se osobně účastnil. Soud také konstatoval, že žádná z výše uvedených námitek nemohla mít vliv na možnost dodatečného uplatnění daňové ztráty v rámci probíhající daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze uplatnit jen v rámci dodatečného daňového přiznání za podmínek stanovených v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Závěrem krajský soud své podrobné odůvodnění uzavřel tak, že s ohledem na absenci vad způsobujících nicotnost rozhodnutí nebyla shledána ani namítaná nicotnost výše uvedených platebních výměrů.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že v řízení jsou vady spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán 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, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dále s ohledem na způsob a lhůty doručování dodatečných platebních výměrů namítá též zmatečnost řízení a nesprávné posouzení právní otázky, týkající se porušení stěžovatelových procesních práv, když jeho zástupce nebyl přítomen úkonům správce daně. Stěžovatel nesouhlasí s neprojednáním jeho námítky, týkající se neúčasti zástupce stěžovatele při jednáních se správcem daně, probíhajících ve dnech 12., 15., 16. a 17. 3. 2004, pro opožděnost a zdůrazňuje, že měl-li po celou dobu daňového řízení svého zástupce, správce daně byl povinen jednat především s tímto zástupcem a nebagatelizovat význam jím provedených úkonů. Faktická účast zástupce na projednání zprávy o daňové kontrole nic nemění na nezákonném způsobu jeho předvolání. Správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když nepostupoval v úzké součinnosti se zástupcem daňového subjektu. Za porušení svých práv považuje také nesprávné doručování ze strany správce daně. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť zásadní procesní vady mohly a měly vliv na výsledek daňového řízení.

Správní orgán se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu a odkazuje na svá podrobná vyjádření k jednotlivým žalobám, které byly usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 2. 2005, sp. zn. 22 Ca 465/2004, spojeny ke společnému projednání. Správní orgán navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Přestože stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ve skutečnosti uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.

Soud se nejprve zabýval kasačním důvodem vymezeným v ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podle uvedeného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodů tvrzené zmatečnosti řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popř. bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce. Zmatečnost řízení je ostatně vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Na rozdíl od stěžovatele je zdejší soud přesvědčen, že žádný z výše uvedených důvodů není v projednávané věci dán, neboť zmatečnost řízení, spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, v projednávané věci zjištěna nebyla. Podmínkami řízení podle soudního řádu správního jsou totiž jiné skutečnosti než nesprávně zvolený způsob doručení dodatečných platebních výměrů. Ze spisu je navíc nepochybné, že nesprávné, duplicitní doručení dodatečných platebních výměrů, tj. doručení jak stěžovateli dne 21. 4. 2004, tak jeho zástupci dne 1. 6. 2004, nemělo vliv na zahájení odvolacího řízení a nemohlo tedy stěžovatele žádným způsobem negativně postihnout.

Stěžovatel uplatnil také námitku směřující do ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. 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 měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit, jakož i skutečnost, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit.

Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru; skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaké učinil rozhodující orgán. Nejvyšší správní soud dospěl obdobně jako krajský soud k závěru, že v odůvodnění rozhodnutí jsou skutková zjištění přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z provedených důkazů. Po posouzení závěrů krajského soudu se s nimi Nejvyšší správní soud také ztotožňuje a konstatuje, že skutkový stav má oporu ve spisech a není s nimi v rozporu.

Další důvod spadající pod výše citované ustanovení s. ř. s. (při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit) se zakládá na faktu, že intenzita porušení řízení před správním orgánem byla v přímé souvislosti s následnou nezákonností tohoto rozhodnutí. Po posouzení stěžovatelem uvedených skutečností, jakož i obsahu spisu, zdejší soud dospěl k závěru, že k porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, nedošlo. Skutečnost, že byl se zástupcem stěžovatele dohodnut termín projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky, není sama o sobě způsobila zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech, a to zvláště za situace kdy se jak daňový subjekt, tak i jeho zástupce osobně projednání zprávy o kontrole účastnili a mohli tak uplatnit svá veškerá zákonem stanovená práva. Soud na tomto místě považuje za vhodné uvést, že v souvislosti se zvoleným způsobem dojednání termínu projednání zprávy o kontrole by stěžovatel mohl být teoreticky zkrácen na svých právech jen za předpokladu, že by např. správce daně trval na takto dohodnutém termínu i přes žádost daňového subjektu o jiný termín či by daňový subjekt za nedostavení se k projednání zprávy v telefonicky dohodnutém termínu sankcionoval.

Obdobně se stěžovatel mylí, domnívá-li se, že krajský soud měl projednat také jeho námitky, podané po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, týkající se neúčasti stěžovatelova zástupce v daňovém řízení ve dnech 12., 15., 16. a 17. 3. 2004. Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

Bylo tedy na stěžovateli, aby v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby žalobou vymezil, které výroky rozhodnutí a z jakých skutkových a právních důvodů mají být soudem přezkoumány. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce převzal napadené rozhodnutí v pátek dne 10. 9. 2004, lhůta k vymezení rozsahu a mezí soudního přezkumu tak uplynula ve středu 10. 11. 2004. Ze soudního spisu vyplývá, že ve spojených věcech krajský soud nařídil jednání, které se uskutečnilo dne 11. 10. 2006. Teprve při tomto jednání stěžovatel poprvé namítl nepřítomnost svého zástupce v daňovém řízení ve dnech 12., 15., 16. a 17. 3. 2004. Krajský soud se tedy nedopustil žádné vady řízení, neprojednal-li výše popsaným způsobem uplatněnou námitku, neboť jejím projednáním by naopak postupoval v rozporu se zásadou koncentrace (§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1 a § 75 odst. 2 s. ř. s.).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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, správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu