

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **KSK BONO s. r. o.,** se sídlem v Heřmanicích nad Labem, zast. JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Střelecká 672, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasačních stížnostech žalobce i žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 41/2010 - 68,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 41/2010 - 68, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Shora označeným rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2010, č. j. 9534/09-1200-602199. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že pověřený správce daně žalobci nesdělil dostatečně určitě důvody, které kontrolní orgány vedly k tomu, aby ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, pověřily k provedení daňové kontroly jiný než místně příslušný

finanční úřad. Krajský soud uvedl, že ve správním spisu postrádá hodnocení správce daně a žalovaného k pojmu vysoký obrat a pokud pověřený finanční úřad takový pojem či institut pro zahájení a provedení daňové kontroly jiným než místně příslušným úřadem použil, mělo být ve správním spise postaveno najisto, co lze považovat za obrat průměrný a kde je hranice nadprůměrného až vysokého obratu. Krajský soud postrádal pro posouzení této veličiny jednak vyjádření správce daně a jednak i podklady ve správním spise. Rovněž ani z dodatečně vyžádaného pokynu (částka 5/2003), jenž upravuje postup při provádění daňových kontrol oddělením specializované kontroly Finančního úřadu v Hradci Králové mimo jeho místní příslušnost, a který byl průvodním textem k metodické pomůcce k provádění daňové kontroly vypracované Ministerstvem financí, nelze dovodit, jaký obrat lze považovat za vysoký. Krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, a uzavřel, že je třeba v případě, kdy nebudou daňovému subjektu sdělené důvody pro pověření dostatečné, určité, srozumitelné atd., považovat takový úkon (v daném případě daňovou kontrolu) za nezákonný, a napadené rozhodnutí je třeba zrušit pro vady řízení.

Ohledně dalších námitek stran hmotněprávního posouzení věci, tedy zda žalobce měl právo uplatnit si splatnou daň z přidané hodnoty související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy, krajský soud však žalobci nepřisvědčil. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že splatnou daň z přidané hodnoty nelze zahrnout mezi výdaje snižující základ daně ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Krajský soud uvedl, že žalobce účtoval o dani z přidané hodnoty k jedné obchodní operaci několikrát na výnosovém účtu 648.023, a to jedenkrát znaménkem plus a dvakrát znaménkem mínus, což mělo v konečném důsledku za následek neoprávněné snížení výnosů, a tím i hospodářského výsledku a základu daně z příjmů.

V poslední řadě se krajský soud neztotožnil ani s námitkami žalobce stran nezákonně zahájené daňové kontroly bez sdělení konkrétních důvodů a dále nezákonností výzvy a konstatoval, že správce daně postupoval v souladu se základními zásadami zakotvenými v ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž žalobcem namítané nedostatky mu nelze vytknout.

Výše uvedený zrušující rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností žalovaný i žalobce.

I. Kasační stížnost žalovaného

Žalovaný jako důvod kasační stížnosti uvádí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Žalovaný uvádí, že podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, může 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. Takovým úkonem je i provedení daňové kontroly dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný poukazuje dále na organizační řád

územních finančních orgánů vydaný dne 27. 3. 1997, č. j. 481/12 260/1997, Ministerstvem financí, zejména na čl. 2 a čl. 6a Organizačního řádu. Žalovaný uvádí, že Organizační řád vyjmenovává, z jakých důvodů může být provedena daňová kontrola oddělením specializované kontroly (dále také OSK). Tento výčet není taxativní a je zcela v pravomoci ředitele příslušného finančního ředitelství, jaké důvody shledá pro uvedený postup oprávněnými.

Jak vyplývá z protokolu č. j. 124785/08/228540/5164 ze dne 8. 4. 2008 žalobce se při zahájení daňové kontroly dotázal, z jakého důvodu provádí daňovou kontrolu oddělení specializované kontroly a ne místně příslušný správce daně. Pracovníci předmětného oddělení uvedli, že na FÚ v Hradci Králové je zřízeno oddělení specializované kontroly za účelem provádění kontrol u daňových subjektů s vysokým obratem. S tímto vysvětlením se žalobce spokojil, provádění daňové kontroly akceptoval po celou dobu řízení a taktéž s tímto správcem daně po celou dobu řízení spolupracoval. Žalovaný uvádí, že ze strany žalobce nebyl v průběhu řízení vznesen požadavek na bližší vysvětlení, jaký obrat lze považovat za vysoký, neboť v tom případě by bylo předloženo vysvětlení, a to jak ze strany správce daně či žalovaného. O této další povinnosti se žalovaný dověděl až z předmětného rozsudku krajského soudu. Žalovaný uvádí, že krajský soud vycházel z nedostatečně zjištěné skutečnosti. Důvod ze spisu seznatelný naopak byl, a to v žádosti o provedení daňové kontroly vyhotovené správcem daně (Finančním úřadem v Jaroměři), ze které vyplývá důvod k zařazení žalobce do plánu kontrol prováděných oddělením specializované kontroly, a to z důvodu vysokého obratu a výše ztráty za rok 2006. Tentýž důvod byl uveden i v žádosti o vystavení „Pověření k zahájení a provedení daňové kontroly v jiné místní příslušnosti". Pokud krajský soud shledal, že takto formulovaný důvod je nedostatečně pregnantní, měl být z jeho strany vznesen požadavek na vysvětlení výrazu „vysoký obrat". Krajský soud si však pouze telefonicky vyžádal vnitřní pokyn, z kterého by měl vyplývat postup oddělení specializované kontroly při daňových kontrolách. Krajskému soudu byl předán pokyn částka 5/2003 a Žádost o provedení daňové kontroly OSK.

Ke kritériu vysoký obrat žalovaný uvádí, že finanční úřady se dělí do pěti kategorií podle počtu pracovníků. Vysoký obrat může být hodnocen z pohledu jednotlivých finančních úřadů odlišně, neboť mají ve své působnosti daňové subjekty s různou výší obratu a problematiku, kde je hranice průměrného, nadprůměrného a vysokého obratu nelze zjednodušit, jak to učinil krajský soud. V rámci interního sledování jsou daňové subjekty děleny do čtyř skupin. Běžnou praxí je, že daňové subjekty s obratem nad 300 milionů Kč jsou navrhovány místně příslušným správcem daně k provedení daňové kontroly oddělení specializované kontroly. V této skutečnosti lze spatřovat výhodu a nikoliv nevýhodu, neboť kontrola může být provedena rychleji, efektivněji, s většími znalostmi a především s co nejmenším zatížením daňových subjektů. Žalovaný uvádí, že žalobce v roce 2006 dosáhl obratu 486 milionů Kč. V daném případě se nejednalo o diskriminaci, neboť jak vyplývá ze statistik provedených kontrol, bylo OSK provedeno v roce 2007 12 kontrol u daňových subjektů s obratem v rozmezí 300 milionů až 1 miliarda Kč, v roce 2008 se jednalo o 7 takto provedených kontrol a v roce 2009 o 14 kontrol. Žalovaný je toho názoru, že vysoký obrat byl v tomto případě dostatečným důvodem k zahájení a provedení daňové kontroly OSK.

Žalovaný uzavírá, že žalobce ke sdělenému důvodu provádění daňové kontroly OSK nevznesl námitky ani při jejím zahájení ani v průběhu, s pracovníky OSK spolupracoval; žalovaný považuje obranu proti sdělenému důvodu až v žalobě za účelovou. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobce

Žalobce v kasační stížnosti uvádí, že kasační stížnost nesměřuje do odůvodnění rozsudku, neboť přestože žalobce byl ve sporu úspěšný a krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, napadá žalobce tu část, ve které vyslovil krajský soud závazný právní názor, kterým se má žalovaný v dalším řízení řídit. Žalobce v obsáhlé kasační stížnosti uvádí, že zásadní otázkou v předmětném sporu bylo posouzení, zda stěžovatel měl odvést DPH na výstupu a jak o této dani měl účtovat. Žalobce uvádí, že v žalobě předložil podrobné zdůvodnění včetně odkazu na judikaturu ESD v oblasti DPH, jímž odůvodňoval správnost svého postupu, když odvedl daň na výstupu, a proč o odvedené DPH na výstupu účtoval na vrub účtu 648.023. Správní orgány naopak tvrdily, že o DPH účtovat žalobce neměl a že účetní záznamy uvedené na interních dokladech nejsou průkazné.

Dle žalobce se krajský soud vůbec nezabýval tím, zda žalobci vznikla či nevznikla povinnost odvést DPH na výstupu u jednotlivých případů, přitom vyřešení této otázky bylo zásadní. Ani správní orgány se touto otázkou nezabývaly; žalovaný pouze vyjádřil obecný názor k 54 případům, že jedno plnění bylo zachyceno jako dvě plnění. Krajský soud obecně konstatoval, že ve většině případů je obvyklé, že při stanovení kupní ceny je známo, zda je odběratel plátcem DPH, jaká bude sazba a výsledná pohledávka za odběratelem. V daném případě žalobce výslovně uvedl, že v zůstatku účtu 648.023 bylo 54 případů k datu 31. 12. 2006, ale pouze u devíti byl v roce 2007 získán důkaz, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Z rozsudku není patrno, zda vzal soud v potaz stěžovatelovy argumenty předestřené v žalobě, jak s nimi naložil a jak je vyhodnotil. V rozsudku zcela absentuje vyhodnocení argumentace žalobce judikaturou ESD a zejména dopady rozsudku C-146/05 Albert Colée ve vztahu k ust. § 64 a § 66 zákona o DPH a vztah závěrů rozsudku na postup žalobce v jednotlivých případech. Stejně tak krajský soud nezaujal názor ke stanovisku žalovaného, že žalobce deklaroval jedno plnění jako dvě plnění a porušil neutralitu daně.

Přezkoumatelný není ani názor krajského soudu, podle něhož, zjistí-li se, že faktura byla vystavena a zaúčtována nesprávně, má být účetní zápis stornován a vystaven opravný doklad. Žalobce v žalobě podrobně popsal, v jakém období mají být zohledněny změny při kvalifikaci dodání zboží uvnitř společenství. Žalobce odkázal na judikaturu ESD týkající se oprav jakékoliv neodůvodněně vyúčtované daně (C-342/87 Genius Holding, C-454/98 Schmeink & Cofreth a Strobel, C-78/02 Karageorgou a další) a konstatoval, že „*stejná pravidla se rovněž uplatní na opravu účetnictví za tím účelem, aby bylo dosaženo osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně*“. Žalobce uvádí, že český zákon o DPH neměl odpovídající úpravu, která by stanovila pravidla opravy původně účtované DPH na výstupu u plnění, které je posléze překvalifikováno jako plnění, na které se vztahuje osvobození od daně. Závěry krajského soudu tuto úvahu postrádají, přitom je zásadní, zda

při vystavení opravného dokladu je nutné podat dodatečné daňové přiznání či zda se oprava provede v řádném daňovém přiznání.

Krajský soud rovněž nezdůvodnil, proč považuje fakturaci i účtování za nestandardní a neprůkazné a pouhé konstatování, že o jedné obchodní operaci bylo účtováno jedenkrát znaménkem plus a dvakrát mínus s dopadem do hospodářského výsledku, není dle žalobce dostatečné, vzhledem k jeho žalobní argumentaci, která byla obsáhlá. Žalobce mj. poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 18/2009 - 67 a uvádí, že rozhodnutí krajského soudu je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud nad rámec dispoziční zásady konstatoval, že z postupu žalobce nebylo možné dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, svůj závěr neodůvodnil a z rozsudku není patrné, proč krajský soud nevzal v potaz argumenty žalobce ohledně skutkového stavu, tj. že cena byla konečná vč. případné DPH a nelze ji navyšovat.

Krajský soud také neuvedl, proč souhlasil s vyloučením částek za vystavené dobropisy, které nebyly doručeny plátci DPH při dovozu zboží, kterou žalobce přiznal na výstupu (§ 23, § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, ale neuplatnil nárok na odpočet na vstupu dle § 73 odst. 3 cit. zák., storna dodanění z dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží v roce 2005 v případech, kdy došlo v roce 2006 ke splnění hmotněprávních požadavků (získání důkazu o přepravě zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 5 zákona o DPH a daňového dokladu při vývozu, které tvořily zůstatek účtu 648.023).

Žalobce dále uvádí kasační námitky proti výrokům, které se týkají meritorního posouzení žaloby. Především žalobce nesouhlasí s výrokem krajského soudu, dle kterého nebylo účtováno v souladu se zákonem o účetnictví. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že účetnictví nebylo vedeno správně a průkazně, když účetní zápisy prostřednictvím interních účetních dokladů nedoložil žalobce účetními doklady s náležitostmi dle ust. § 11 zákona o účetnictví. Krajský soud zdůraznil, že k jedné obchodní operaci stěžovatel účtoval několikrát na výnosovém účtu se znaménkem plus a dvakrát se znaménkem mínus, což mělo za následek neoprávněné snížení výnosů. Žalobce k tomu uvádí, že nelze zpochybnit účtování o odvedené DPH, aniž by krajský soud posoudil, zda stěžovateli vůbec vznikla povinnost odvést DPH u jednotlivých obchodních případů, o kterých účtoval na účtu 648.023. Teprve pak je možné zkoumat, jak má být o této věci účtováno. Ze struktury rozsudku však vyplývá, že těžiště úvah směřuje do účtování a teprve následně zkoumá problematiku DPH. Žalobce účetními zápisy zachytil povinnost odvést DPH na výstupu z dodání zboží do jiného členského státu, důvodem bylo neunesení důkazního břemene pro uplatnění osvobození dle § 64 a § 66 zákona o DPH, tj. existence důkazu, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Žalobce dále obsáhle zdůvodňuje svůj postup účtování o daňové povinnosti z titulu DPH a povahu účetních případů v předmětné věci a konstatuje, že ačkoliv se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného o nesprávném a neprůkazném účtování, byla argumentace žalovaného primárně postavena na tom, že žalobci nevznikl účetní případ odvodu DPH z účetního dokladu nazvaného „daňový doklad-faktura", účetní doklady nemají náležitosti dle § 11 zákona o účetnictví, účetní zápis nevyjadřuje obsah účetního dokladu a jiný účetní případ nevznikl (str. 7 rozhodnutí žalovaného). Krajský soud se také dle žalobce s obsáhlou

argumentací o otázce DPH (zda vznikla žalobci povinnost odvést DPH na výstupu v případě, kdy neměl důkazní prostředky k dispozici) vypořádal jen v krátkém odstavci, neuvedl, zda měl žalobce odvést DPH u každého z 54 případů a nezabýval se argumentací judikaturou ESD (C-146/05 Albert Collée, C-409/04 Teleos a C-184/05 Twoh International). Z těchto 54 případů v roce 2007 získal žalobce důkazní prostředek o přepravě zboží a splnění tak hmotněprávních a formálních požadavků dle § 64 zákona o DPH pouze v 9 případech. Žalobce cituje judikaturu ESD ve věci Albert Colée (cit. již výše) a je přesvědčen, že postupoval v souladu s ní, jakož i se Směrnicí 77/388/EHS, pokud neuplatnil osvobození od DPH z důvodu absence relevantních důkazních prostředků. Žalobce vytýká krajskému soudu, že nevytknul žalovanému neunesení důkazního břemene ohledně skutečnosti, zda dodání zboží uskutečněná žalobcem splňovala hmotněprávní požadavky, aby dodání zboží mohlo být osvobozeno již v okamžiku jeho dodání.

Žalobce shledává také nezákonnost postupu krajského soudu v tom, že soud vyslovil závazný právní názor stran postupu žalovaného v souladu se zásadami daňového řízení při vydání výzvy ze dne 20. 7. 2009. Dle názoru žalobce je tato výzva vydána v rozporu s tzv. negativní důkazní teorií, podle níž nelze dokazovat neexistující skutečnosti. V dané výzvě byl žalobce vyzván k odstranění pochybností ohledně tvrzení žalobce v odvolání. Tyto pochybnosti uložil žalovaný odstranit předložením evidence pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH za období 12/2006, daňovými doklady ve vazbě na konečný zůstatek účtu 648.023 a evidencí pro daňové účely dle § 100 za všechna zdaňovací období roku 2007. Žalobce však v průběhu řízení uvedl, že z 54 případů získal důkazní prostředek pouze v 9 případech. V 45 případech důkazní prostředek neexistuje a nemohl být ani logicky předložen. Krajský soud považoval za zákonný postup žalovaného, který tvrdil, že žalobce nepředložil celou záznamní povinnost a takové tvrzení nemá oporu ve spisech. Žalovaný svůj závěr odůvodnil tím, že žalobce prováděl tzv. storno dodanění na řádcích 210 a 215 daňového přiznání a z uvedeného důvodu žalovaný dospěl k závěru, že pokud žalobce doložil pouze řádky 410 a 430 DP, neprokázal své tvrzení. Žalobce zdůrazňuje, že správce daně po celou dobu daňové kontroly, ve zprávě o kontrole a navazujících písemnostech nebyl schopen jednoznačně odpovědět, proč žalobce neměl odvést DPH na výstupu a proč se jednalo o osvobozené plnění, ačkoliv byl o to požádán. Jestliže tak učinil až žalovaný, bylo jeho povinností žalobce s těmito novými důvody seznámit a umožnit mu vyjádřit se k nim. Žalobce poukazuje v této souvislosti na porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, když mu nebylo umožněno být přítomen projednání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Krajský soud tedy postupoval v rozporu se zásadou přiměřenosti, pokud shledal postup žalovaného zákonným.

Žalobce také namítá, že z hlediska daně z příjmů krajský soud chybně považuje DPH za průběžnou položku neovlivňující základ daně. Částku, kterou inkasuje plátce od odběratele, následně odvede do státního rozpočtu a není tedy důvod, aby ovlivňovala základ daně. Výrok krajského soudu je dle žalobce ovlivněn předchozím právním názorem vyjádřeným k vedení účetnictví žalobce. Krajský soud se mýlí, pokud má za to, že DPH měla být účtována jako pohledávka za odběratelem a z tohoto důvodu nelze DPH považovat za průběžnou položku, která by neměla ovlivnit základ daně.

Konečně žalobce nesouhlasí ani s výrokem krajského soudu o nákladech řízení. Krajský soud uznal 2 úkony právní služby. Krajský soud však neshledal důvodným požadavek na náhradu řízení v souvislosti s poradou s klientem přesahující jednu hodinu dne 11. 5. 2010 a 4. 11. 2010; za promeškaný čas zástupce dne 30. 11. 2010 za účast na jednání na soudě, dále za písemné podání označené jako *„Konkretizace některých žalobních bodů"*, neboť dle krajského soudu podání neobsahovalo žádné nové skutečnosti. Stejně tak krajský soud odmítl přiznat náhradu nákladů řízení za promeškaný čas za účast při jednání na soudě dne 25. 11. 2010, ačkoliv se žalobce domnívá, že jednání bylo odročeno z důvodů na straně žalovaného.

Žalobce ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Krajský soud, stran namítaného nezákonného „Pověření" v daném případě uvedl, že pověřený finanční úřad nesdělil žalobci dostatečně určitě důvody, které kontrolní orgány vedly k tomu, aby ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, pověřily k provedení daňové kontroly jiný než místně příslušný finanční úřad. Tyto důvody ostatně nevyplynuly ani ze správního spisu. Krajský soud postrádal hodnocení správce daně i žalovaného dotýkající se pojmu *„vysoký obrat"* či pojmu jiného, s nímž by se tato veličina mohla souměřit. Pokud pověřený finanční úřad takový institut pro zahájení a provedení daňové kontroly jiným než místně příslušným správcem daně použil, mělo být, alespoň ve správním spise, najisto postaveno, co lze považovat za obrat průměrný a kde je hranice nadprůměrného až vysokého obratu.

S uvedeným názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Předně je třeba na úvod uvést, že dle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění (dále jen zákon o ÚFO) 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. Zákon nevyžaduje, aby bylo pověření podloženo dalšími konkrétními zvláštními podmínkami. Finanční ředitelství postupuje podle citovaného ustanovení, uzná-li to za vhodnější pro řádný průběh daňového řízení. Předmětné pověření je pouhým procesním opatřením určujícím, který finanční úřad bude ve věci provádět konkrétní úkony daňového řízení. Skutečnost, že je u některých finančních úřadů zřízeno oddělení specializované kontroly, které zejména provádí daňové kontroly v případech, kdy je jejich provedení zvláště časově či odborně náročné, je Nejvyššímu správnímu soudu známa z jeho rozhodovací činnosti (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Afs 54/2005 - 96, rozsudek ze dne 7. 12. 2006, č. j. 7 Afs 169/2005 - 92, či rozsudek ze dne 25. 4. 2007, č. j. 5 Ans 1/2006 - 74, vše přístupno na www.nssoud.cz). Postavení oddělení specializované kontroly je upraveno v organizačním řádu územních finančních orgánů vydaném Ministerstvem financí pod č. j. 481/12260/1997 (dále jen „organizační řád"), na nějž žalovaný v kasační stížnosti odkazuje. Podle čl. 2 odst. 9 organizačního řádu: *„U finančních úřadů určených ředitelem finančního ředitelství se kromě útvarů uvedených v odstavcích 2 až 8 zřizuje oddělení specializované kontroly"*. Z dikce tohoto ustanovení je zřejmé, že ačkoliv jsou oddělení specializované kontroly zřizována u těch finančních

úřadů, které určí ředitel jim nadřízeného finančního ředitelství, jsou vždy součástí organizační struktury příslušného finančního úřadu a spadají proto pod ředitele tohoto finančního úřadu. Má-li však být provedena daňová kontrola či jiný úkon v daňovém řízení oddělením specializované kontroly u daňového subjektu, u jehož místně příslušného správce daně není toto oddělení zřízeno, pověří jemu nadřízené finanční ředitelství v rámci svého obvodu provedením tohoto úkonu jiný finanční úřad, u kterého se toto oddělení nachází. Na uvedenou situaci v obecné rovině pamatuje již zmíněné ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Jeho smyslem je totiž mimo jiné umožnit finančnímu ředitelství učinit v případě, kdy je namístě jejich provedení takovým oddělením, které není u místně příslušného správce daně zřízeno, výjimku z principu místní příslušnosti. Právě skutečnost, že má být daňová kontrola provedena jiným než místně příslušným správcem daně, je důvodem pro výše uvedený postup, neboť k pověření jiného než místně příslušného finančního úřadu je oprávněno pouze finanční ředitelství, a nikoliv sám místně příslušný správce daně.

Podle čl. 6a odst. 2 organizačního řádu: „*Úkoly pro oddělení specializované kontroly ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům ukládá finanční ředitelství finančnímu úřadu, u něhož bylo toto oddělení zřízeno*“. Uvedené ustanovení se tedy vztahuje na situace, kdy se oddělení specializované kontroly nenachází u místně příslušného správce daně, a kdy je tedy nutné postupovat shora popsaným způsobem stanoveným v § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Dále dle organizačního řádu čl. 2 se podle rozsahu a objemu zabezpečovaných činností a tomu odpovídajícímu počtu zaměstnanců dělí finanční úřady do pěti skupin: a) finanční úřady orientačně se 101 a více zaměstnanci, b) finanční úřady s 61 až 100 zaměstnanci, c) finanční úřady se 41 až 60 zaměstnanci, d) finanční úřady s 26 až 40 zaměstnanci, e) finanční úřady s 25 a méně zaměstnanci. Dle čl. 6a organizačního řádu Oddělení specializované kontroly provádí zejména daňové kontroly v obvodu působnosti stanovené ředitelem finančního ředitelství (viz § 10 odst. 3 zákona o ÚFO) především u daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání, subjektů, u nichž je provedení daňové kontroly odborně a časově extrémně náročné, subjektů s rozvětvenou územní organizační strukturou, subjektů, u kterých je podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů; v těchto případech koordinuje postup finančních úřadů v působnosti finančního ředitelství v souvisejících daňových řízeních. Jak zdejší soud judikoval např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, příst. na www.nssoud.cz, v případě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech vstupuje do vztahu mezi finančními úřady, tedy správci daně téhož stupně (místně příslušný orgán a pověřený orgán), nadřízené finanční ředitelství (pověřující orgán), a to z pozice subordinační. Pověřit jiný než místně příslušný finanční úřad podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech může finanční ředitelství v „odůvodněných případech“, v rozsáhlé množině případů, přičemž smyslem pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, kdy spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídící pravomoci společně jim nadřízeného správce daně. Tato pravomoc má svůj legitimní účel v nutnosti specializovaného či koordinovaného postupu ve zvláštních a výjimečných případech a jako taková by měla být jedním z pilířů akceschopnosti daňové správy. Těmto požadavkům ostatně odpovídá i výše cit. ust. čl. 2 a čl. 6a organizačního řádu.

V daném případě Finanční ředitelství v Hradci Králové pověřilo provedením daňové kontroly u žalobce místně nepříslušný Finanční úřad v Hradci Králové podle § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Učinilo tak v obvodu své územní působnosti, přičemž daňovou kontrolu lze považovat za úkon v rámci správy daní. Co se týče obsahu, z pověření bezpochyby vyplývá označení pověřujícího, místně příslušného i pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít a lze konstatovat, že naplňuje požadavek efektivního výkonu státní správy. Důvod pověření však, dle názoru zdejšího soudu, nelze považovat za nesrozumitelný, nejasný, neurčitý a ani nelze dojít k závěru, že ze správního spisu nelze důvody pro jeho vydání seznat. Naopak, jak Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, požádal místně příslušný správce daně (Finanční úřad v Jaroměři) o provedení daňové kontroly oddělením specializované kontroly. V písemnosti ze dne 19. 3. 2008 je místně příslušným správcem daně uvedeno, že čistý obrat za r. 2006 činil 486 173 517 Kč, a předmětem daňové kontroly by měla být daň z příjmů právnických osob a DPH za rok 2006, přičemž důvodem pro zařazení daňového subjektu do plánu kontrol OSK je právě vysoký obrat a výše ztráty za rok 2006. Dne 1. 4. 2008 pod č. j. 3286/08-1500-607686 vydal žalovaný Pověření dle ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO, kterým pověřuje Finanční úřad v Hradci Králové, který není místně příslušným správcem daně dle ust. § 4 zákona o správě daní, provedením daňové kontroly, projednáním zprávy o daňové kontrole a stanovením základu daně a daně podle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, včetně dílčích úkonů procesně souvisejících. Při zahájení daňové kontroly dne 8. 4. 2008 se žalobce poté, co mu bylo předmětné pověření předloženo, domáhal vysvětlení, proč kontrolu neprovádí místně příslušný správce daně. Jak vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly, bylo Finančním úřadem v Hradci králové žalobci sděleno, že na tomto FÚ je zřízeno OSK za účelem provádění daňových kontrol s vysokým obratem. Na rozdíl od krajského soudu se však Nejvyšší správní soud nedomnívá, že tyto důvody nejsou dostatečně určité a že by bylo nutno je jakkoli dále specifikovat či podrobit pojem „vysoký obrat" bližšímu zkoumání a hodnocení za situace, kdy se sám žalobce s podaným vysvětlením spokojil a v průběhu řízení se dalších vysvětlení nebo sdělení podrobnějších důvodů nedomáhal. Jakkoli není pochyb o tom, že principu provádění daňového řízení místně příslušným správcem daně odpovídá nutně v případech zásahu do něj i právo daňového subjektu na sdělení důvodů této intervence, nelze dospět k závěru, že v daném případě byly důvody nejasné, nesrozumitelné a ve zjevném nepoměru k významu dané intervenční pravomoci. Předmětné pověření bylo vydáno na základě již existujících, reálných a objektivních důvodů a žalobci byly tyto důvody sděleny v době přiměřené provádění svěřeného úkonu. Nenamítal-li žalobce v dalším řízení rozsah sdělených důvodů a spokojil-li se s vysvětlením zaznamenaným do výše zmíněného protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2008, nelze klást tuto skutečnost nyní k tíži žalovaného. Jak je shora uvedeno, ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO přiznává žalovanému pravomoc vydat pověření v odůvodněných případech a tento postup nelze považovat za účelové zneužití, pokud před vydáním tohoto pověření důvody objektivně existovaly a byly daňovému subjektu také v přiměřené lhůtě sděleny. Tyto důvody nejsou ve zjevném nepoměru se zásadou efektivního a nestranného výkonu státní správy a jsou plně legitimní. Z uvedených důvodů tak nelze přisvědčit závěru krajského soudu, že provedený úkon trpí natolik závažnou vadou, jejímž důsledkem je jeho nezákonnost a následná nepoužitelnost v dalším řízení.

Ve světle výše uvedeného závěru pak musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že kasační stížnost žalovaného uplatněná v mezích důvodů dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je důvodná.

Současně však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, a to k námitkám uplatněným v kasační stížnosti jak žalovaným, tak i žalobcem.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Ve svém nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na http://nalus.usoud.cz), Ústavní soud například vyslovil, že *„(o)důvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“

Z odůvodnění každého rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, příst. na www.nssoud.cz, v němž vyložil, že *„(z)a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že *„(p)okud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně vypořádat se všemi žalobními námitkami.

Vyslovil-li v rozsudku krajský soud mj. názor, že *„...samotné nesdělení důvodů daňovému subjektu na jeho žádost či k jeho námitce v době přiměřené úkonu je vadou řízení, jejímž důsledkem je nezákonnost provedeného úkonu, a tedy jeho následná nepoužitelnost v dalším řízení (a to i za předpokladu reálné existence těchto důvodů) atd. ...”* a zrušil-li krajský soud dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, nebyl dále povinen podrobit hmotněprávnímu posouzení správnost či zákonnost napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že se touto otázkou zabýval, nemá sice za následek jeho nezákonný postup, současně je však třeba konstatovat, že není ze zrušujícího rozsudku seznatelný závazný právní názor, jímž se má žalovaný správní orgán v dalším řízení řídit. Ze zdůvodnění rozsudku nevyplývá, zda má soud za to, že žalovaný vydáním pověření překročil meze dané ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO, resp. zda daňová kontrola provedená místně nepříslušným správcem daně je nezákonná od samého počátku, zda popř. jakým postupem může být tato vada v dalším řízení odstranitelná. Krajský soud tedy dílem žalovanému vytkl podstatné vady řízení, dílem se však zabýval žalobními námitkami, které se týkaly hmotněprávního posouzení věci samé, tj. zda měl žalobce právo uplatnit si splatnou DPH související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy; přitom zde přisvědčil závěru žalovaného o neoprávněném snížení hospodářského výsledku za rok 2006.

Nejvyšší správní soud připomíná, že dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení, je li žaloba důvodná. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Úkolem soudu při přezkumu správních rozhodnutí však není pouze abstraktní výklad práva, nýbrž soud musí svoji interpretaci právního předpisu vždy aplikovat na konkrétní okolnosti případu. Právě tímto právním názorem (tedy aplikací právního předpisu na konkrétní případ) je pak správní orgán vázán, jak to stanoví § 78 odst. 5 s. ř. s. Nejde zde tedy o vázanost abstraktním právním názorem spočívajícím v teoretickém výkladu práva bez vazby na konkrétní správní rozhodnutí, ale především o vázanost právním názorem soudu učiněným ve vztahu ke konkrétnímu okolnostem případu.

Povinnost soudu vypořádat se se všemi žalobními námitkami má své opodstatnění. Jakkoli totiž může již jedna z nich být shledána důvodnou a může vést sama o sobě ke zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, je nutno se vypořádat se všemi ostatními, a to z hlediska jejich
důvodnosti či naopak nedůvodnosti. Zruší-li totiž soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, je tento vázán právním názorem soudu v dalším řízení Není-li však stran námitek neprojednaných (přitom již ve správním řízení uplatněných) žádný právní názor soudem vysloven, resp. je takový názor učiněn bez náležitého odůvodnění, stěží může v dalším

řízení správní orgán této povinnosti dostát, resp. jeho nové rozhodnutí může trpět další vadou, k níž se v námitce soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil, resp. se k ní vyjádřil nepřezkoumatelným způsobem. Tím spíše tak tomu bude v případě, kdy i další námitky mohou být námitkami důvodnými (viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2007, č. j. 5 As 3/2007 - 68).

Rozhodnutí krajského soudu je právě vzhledem k výše uvedenému nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z rozsudku nevyplývá, které skutečnosti ovlivní rozhodování žalovaného v dalším řízení. Pokud byl krajský soud veden snahou aprobovat správnost hmotněprávního posouzení žalovaným, např. s ohledem na možnou precedenční povahu vysloveného právního názoru pro další řízení se žalobcem, měl se také v plné míře vypořádat se všemi žalobními námitkami, a to tak, aby právní názor obstál z hlediska argumentačního. Krajský soud měl tedy přezkoumat, pokud již přistoupil k meritornímu posouzení věci, veškeré námitky žalobce, a to i včetně jeho právní argumentace judikaturou ESD apod. Postupem, který krajský soud uplatnil, však založil část svého rozhodnutí (tj. odůvodnění) na právním názoru, který postrádá relevantní úvahy, a to jak stran otázky skutkové, tak i otázky právní.

Nejvyšší správní soud byl proto nucen napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, tj. bude se podrobně zabývat uplatněnými žalobními námitkami a své závěry odůvodní. Shledá-li na straně žalovaného pochybení, uvede konkrétní nezákonnosti či vady řízení, jichž se žalovaný dopustil, a rovněž specifikuje následný postup žalovaného. Vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přitom Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce ve vztahu k hmotněprávním otázkám. K uvedenému se musí nejdříve vyjádřit krajský soud, neboť v opačném případě by Nejvyšší správní soud upřel účastníkům řízení možnost, aby proti právním závěrům a úvahám, které by Nejvyšší správní soud vyslovil až v řízení o kasační stížnosti, brojili opravným prostředkem.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3
a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. ledna 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu