

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **AŠ-ET spol. s. r. o.,** se sídlem Žilinská 216, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 5. 2012, č. j. 57 Af 30/2010 – 82,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 5. 2012, č. j. 57 Af 30/2010 – 82, **se zrušuje,** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně AŠ-ET spol. s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 5. 2012, č. j. 57 Af 30/2010 – 82, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 16. 5. 2012, č. j. 57 Af 30/2010 – 82, zrušil k žalobě společnosti AŠ-ET spol. s. r. o. rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále též „žalovaný“) ze dne 5. 3. 2010, č. j. 1708/10-1300-402419, č. j. 1718/10-1300-402419 a č. j. 1719/10-1300-402419, kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu v Aši (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 2. 2008, č. j. 5324/08/124970/2112, č. j. 5328/08/124970/2112 a č. j. 5329/08/124970/2112, jimiž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003, květen 2004 a září 2004, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud nejprve rekapituloval dosavadní průběch správního řízení, vymezil žalobní body a k nim se vztahující příslušné stanovisko žalovaného. Při posuzování prvé

žalobní námitky, že kontrolu prováděl místně nepříslušný správce daně Finanční úřad v Karlových Varech (dále jen „nepříslušný správce daně“), a že toto řízení (daňová kontrola) bylo stiženo jinými vadami řízení, krajský soud s výslovným poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1567/2008, nejprve vymezil principy, za nichž bylo možno ze strany žalovaného pověřit k provedení daňové kontroly u žalobkyně jiného než místně příslušného správce daně. Předpokladem řádného pověření bylo v prvé řadě vydání pověření žalovaného pro jiného správce daně v jeho územní působnosti, které musí být součástí daňového spisu příslušného daňového subjektu (zde žalobkyně). V dalším pak toto pověření muselo splňovat formální náležitosti, a to označení pověřujícího a místně příslušného pověřeného ogánu, daňového sujektu (zde žalobkyně), určení svěřeného úkonu (zde daňové kontroly) a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít (zde řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003, květen 2004 a září 2004). Oproti tomu nezbytným obsahem daňového spisu příslušného daňového subjektu (žalobkyně) nemusely být „důvody k vydání pověření“ (rozsah okolností, za nichž lze jiného správce daně pověřit). Na druhé straně ale tyto reálné a objektivní důvody musejí existovat již v okamžiku vydání pověření. Je pak právem daňového subjektu (žalobkyně), aby jí tyto důvody byly sděleny, a to za účelem posouzení dodržení zákonných podmínek pro takový postup, které jsou dány ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „ZÚFO“ nebo „zákon o územních finančních orgánech“). Nejsou-li tedy konkrétní předmětné důvody sděleny správcem daně již automaticky (nejsou-li uvedeny v samotném pověření) na počátku provádění dotčeného úkonu, je právem daňového subjektu dožadovat se jejich sdělení. Pokud by mu pak i přes to sděleny nebyly, může takový postup napadnout opravným prostředkem – námitkou ve smyslu ust. § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Musí se však svého práva na sdělení důvodů k pověření a případných námitek domáhat včas, tedy v době přiměřené úkonu samotnému. Krajský soud v projednávané věci došel k závěru, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly – protokolem o zahájení kontroly dne 23. 6. 2006 - informována o existenci pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006 pro nepříslušného správce daně (Finanční úřad v Karlových Varech, dále také „pověřený správce daně“) k provedení daňové kontroly u žalobkyně namísto jinak místně příslušného správce daně žalobkyně – Finančního úřadu v Aši. Krajský soud přitom seznal, že pověření sice obsahuje veškeré náležitosti pověření vydávaného podle § 10 odst. 3 ZÚFO, ale sdělení (oznámení) pověřeného správce daně při zahájení kontroly u žalobkyně není sdělením důvodů pro zahájení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně. Není proto správné tvrzení žalovaného, že žalobkyni byl znám důvod, proč daňovou kontrolu provádí pověřený správce. Dovodil, že: „*Ze správního spisu tak nejsou patrny žádné důvody pro vydání předmětného potvrzení k provedení daňové kontroly Finančním úřadem v Karlových Varech, např. zdůvodnění, že Finanční ředitelství v Plzni pověřilo provedením daňové kontroly u žalobce Finanční úřad v Karlových Varech, neboť k tomuto finančnímu úřadu je organizačně přičleněno tzv. „oddělení specializované kontroly“, které je je finančním ředitelstvím pověřováno provedením kontroly u daňových subjektů v obvodu jeho působnosti*“. Protože ve správním spise žádné důvody pro postup podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech nejsou uvedeny a žalobkyně jejich absenci namítala v žalobě, jedná se o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly provedené místně nepříslušným správcem daně a tím i nezákonnost předmětných dodatečných platebních výměrů a na ně navazujících rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobkyně. Krajský soud vycházeje ze svého závěru o nezákonnosti provedené daňové kontroly

(místně nepříslušným správcem daně) dovodil, že v projednávané věci došlo k zániku práva správních orgánů k dodatečnému vyměření daně žalobkyni. Pokud totiž protokol o zahájení daňové kontroly byl nezákonný, nemohl mít nutně účinky předpokládané ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nezpůsobil proto přetržení prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně stanovené v § 47 odst. 1 téhož zákona. Uvedené nepřetržení prekluzivní lhůty mělo za následek, že lhůta k vyměření, resp. doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003 počala plynout dne 25. 11. 2003 a její konec připadl na den 31. 10. 2006. V případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 připadl počátek lhůty na den 25. 6. 2004 a její konec na den 31. 5. 2007. V případě zdaňovacího období září 2004 připadl počátek lhůty na den 25. 10. 2004 a její konec připadl na den 30. 9. 2007. Jelikož však správce daně nezahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 23. 6. 2006 v souladu se zákonem, nezapočala běžet pro daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období nová lhůta ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dodatečné platební výměry v těchto věcech, vydané dne 20. 2. 2008, a na ně navazující rozhodnutí žalovaného byly proto vydány po marném uplynutí lhůty správních orgánů k vyměření daně žalobkyni. Krajský soud proto napadená rozhodnutí zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“ nebo „finanční ředitelství“) kasační stížnost, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v prvé řadě namítá, že krajský soud nesprávně uchopil judikát Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 50/2007, jež byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod číslem 1567, o který se při svém rozhodování opřel. V nyní projednávaných věcech se žalobkyně poprvé až ve správních žalobách (podle krajského soudu) domáhala „zdůvodnění, proč probíhá správní úkon mimo působnost místně a věcně příslušného správce daně“. V uvedeném judikátu daňový subjekt již v odvolacím řízení namítal absenci důvodů pro vydání pověření (rozpor s § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech), která zůstala bez adekvátní odezvy ze strany správních orgánů. V nyní projednávané věci se ale žalobkyně vůbec nedomáhala sdělení důvodů k vydání pověření žalovaného ohledně provedení kontroly pověřeným správcem daně v daňovém řízení, ani nenamítala, že by s nimi nebyla seznámena. Žalobkyně jednoznačně vymezila svůj žalobní bod tak, „že se jí nedostalo dostatečného sdělení, proč provedl daný úkon nepříslušný správce daně“. V tomto kontextu pak měla být posouzena zákonost rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Je také podstatné, že se v poukazované a dříve Nejvyšším správním soudem judikované věci tehdejší daňový subjekt domáhal sdělení skutečností, které vedly žalovaný správní orgán k vydání pověření (rozuměj sdělení důvodů pro jeho vydání). V nyní projednávané věci se naopak v žalobě domáhá toliko „sdělení, proč provedl tento úkon – daňovou kontrolu – místně nepříslušný správce daně“. Sdělení, proč daňovou kontrolu provádí místně nepříslušný správce daně však bylo žalobkyni podáno. Nelze však slučovat v jedno možnou námitku o absenci podmínek pro vydání pověření (která nebyla v žalobách uplatněna) s námitkou vůči postupu správních orgánů spočívající v tom, že „žalobkyni nebylo nikdy sděleno zdůvodnění, proč probíhá správní úkon mimo působnost jejího správce daně“. Krajský soud proto nepřípadně rozšířil žalobní bod obsažený v podaných žalobách, když zaměnil jeho obsah. Vznesené námitky tak byly rozdílné nejen okamžikem uplatnění námitky, ale také svým obsahem. Krajský soud postupoval v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, čímž zatížil své rozhodnutí

nepřezkoumatelností. Je tomu tak proto, že se v projednávané věci zabýval otázkou existence důvodů pro vydání pověření, ačkoliv toto v žalobě namítáno nebylo. Rozsudek krajského soudu je ale i věcně nesprávný. V době vydání zmiňovaného pověření zde důvody pro jeho vydání bezpochyby existovaly. Na tom nic nemění ani okolnost, že v době přezkoumávání předmětných žalob v řízení před krajským soudem nebyly důvody pro vydání předmětného pověření skutečně obsaženy ve správním spise. Tato okolnost ovšem neznamená, že neexistovaly. Odvolací správní orgán postupoval přesně podle pokynu soudu a zaslal mu „originál svého správního spisu, a úplný originál spisu správního orgánu I. stupně, včetně originálů dokladů o doručení rozhodnutí“. Správnímu soudu byl tedy zaslán spis v takovém rozsahu, jak byl požadován soudem a v návaznosti na obsažené žalobní body, včetně sdělení obsaženého v protokolu o zahájení řízení, kde byla žalobkyně obeznámena s tím, že kontrolu zahajuje pověřený správce daně. Krajský soud nevyložil žalobní námitku „o absenci zdůvodnění, proč probíhala daňová kontrola mimo působnost místně a věcně příslušného správce daně“ jako námitku „že v projednávané věci nebyly dány podmínky pro to, aby finanční ředitelství vydalo pověření podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech“. Proto byl připojen ke kasační stížnosti také spisový materiál finančního ředitelství, jehož výsledkem bylo vydání pověření ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160, k provedení úkonu daňové kontroly u žalobkyně, pro oddělení specializované kontroly při Finančním úřadu v Karlových Varech, namísto správce daně (dále také „pověření“). Při tom byly blíže objasněny okolnosti jeho vydání, které se uskutečnilo k žádosti Finančního úřadu v Aši ze dne 8. 10. 2004, č. j. 23733/04/124970/24690. V této žádosti a jejích přílohách měl pak tento správce daně uvést, že se provedení daňové kontroly navrhuje proto, že má podezření na propojení daňového subjektu s jinými společnostmi a v tomto důsledku na účelové vystavování dokladů v řetězci, které nelze v rámci vytýkacích řízení prokázat. Stěžovatel pak dále zdůraznil obsah činnosti oddělení specializované kontroly při Finančním úřadě v Karlových Varech, jeho působnost ve vazbě na čl. 6a tehdy platného organizačního řádu územních finančních orgánů (vnitřní předpis Ministerstva financí č. j. 4 81/12260/1997), a účel jeho zřízení (provádění daňových kontrol u daňových subjektů působících v neobvyklých nebo specifických oborech podnikání, u nichž je provedení daňové kontroly odborně a časově extrémně náročné, u subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou a subjektů, u nichž je podezření z rozsáhlých daňových úniků a posléze u subjektů propojených v řetězcích a sítích, kde je podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů). V projednávané věci byly proto dány důvody k vydání pověření k provedení daňové kontroly pro postup žalovaného podle § 10 odst. 3 zákona o uzemních finančních orgánech. Z těchto důvodů je nesprávný právní závěr krajského soudu, že tomu tak nebylo. I když krajský soud vyšel z notoricky známého judikátu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, tento judikát nesprávně vyložil, neboť vadně vymezil běh prekluzivní lhůty k vyměření daně. Pokud byla žalobkyně měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, konec lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byl vázán na uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, kterého se lhůta týkala. Krajský soud se proto mýlí, pokud v odst.. 34 svého rozhodnutí dovozuje, že počátek lhůty v projednávaných věcech připadl na den, kdy mělo být žalobkyní podáno příslušné daňové přiznání tj. na den 25. 11. 2003 (zdaňovací období říjen 2003), resp. 25. 6. 2004 (zdaňovací období květen 2004) a 25. 10. 2004 (zdaňovací období září 2004) Je tomu tak proto, že správně je třeba počátek lhůty odvozovat od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, tj. od konce měsíců října 2003, května 2004 a září 2004. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena v souladu se zákonem a protokol o jejím zahájení byl proto řádným úkonem ve

smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který v projednávaných věcech přetrhl prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 téhož zákona. Je tudíž nesprávný závěr krajského soudu, že dodatečné platební výměry správce daně i rozhodnutí žalovaného byly vydány po marném uplynutí lhůty k dodatečnému vyměření daně žalobkyni za měsíce říjen 2003, květen 2004 a září 2004. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně v písemném vyjádření k obsahu mimořádného opravného prostředku považuje kasační stížnost za neopodstatněnou a navrhuje aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. K jejímu obsahu uvádí, že kontrola u ní nebyla zahájena v souladu se zákonem, jak přiléhavě dovodil krajský soud. Při zahájení daňové kontroly bylo pouze konstatováno, že kontrolu bude provádět jiný než místně příslušný správce daně. Toto konstatování však zůstalo zcela nezdůvodněné. Poučení žalobkyně bylo ryze formální a ve velmi omezeném časovém úseku. Vůbec se nezabývalo otázkou, proč a z jakých důvodů je kontrola prováděna jiným než místně příslušným správcem daně. Tvrzení o zákonnosti postupu správních orgánů proto nemůže obstát. Žalobkyně považuje nyní nově dokládané listinné podklady a sdělení Nejvyššímu správnímu soudu za nepřípustné a kasační soud by k nim neměl přihlížet. Nelze totiž připustit, aby až nyní stěžovatel dokládal do spisu listiny a důkazní materiály, které tam nebyly zahrnuty již v řízení před krajským soudem, ač tomu tak mělo být. Zcela nepodložené pak je tvrzení stěžovatele, který v bodě IV. kasační stížnosti obhajuje postup pro výkon daňové kontroly pověřeným správcem daně slovy „podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněné vylákání nadměrných odpočtů“ nebo „subjektů propojených v řetězcích a sítích“ a závěry „bylo podloženo odpovídajícími důvody“. Tak tomu v žádném případě u žalobkyně nebylo. V neposlední řadě je chybná i úvaha stěžovatele o nesprávném počítání lhůt ze strany krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že napadený rozsudek je třeba zrušit, a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podstatou podané kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že je rozsudek krajského soudu dílem nepřezkoumatelný, a pokud obsahuje věcné závěry, tak tyto jsou založeny na nesprávném právním posouzení věci. Jelikož stěžovatel namítá jak nepřezkoumatelnost rozsudku, tak i věcnou nesprávnost závěrů krajského soudu (nesprávné právní posouzení věci), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vytýkanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by byl napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný nebo by byl založen na jiné vadě řízení, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejprve zabýval vytýkaným nesprávným právním posouzením věci samé a teprve po té namítanou nepřezkoumatelností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), 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.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění 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*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

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, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za 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, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*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, dostupném 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 [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“. V rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, který je dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že „ *I. Je jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu (žalobní bod), který nebyl žalobcem uplatněn. II. Tento nesprávný postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je jinak ovládáno správní soudnictví, ale*

znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí".

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být rozhodnutí krajského soudu přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a k nim se vztahující zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost, či pro jinou vadu řízení před správním soudem ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tak tomu je právě i v projednávané věci.

Stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť správní soud nepřípadně rozšířil žalobní body, když dovodil, že v projednávané věci nebyly zákonné podmínky pro vydání pověření k provedení úkonu v daňovém řízení (daňové kontroly) jiným než místně a věcně příslušným správcem daně (§ 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech), a rozhodnutí stěžovatele zrušil, namísto toho, aby jej přezkoumal přesně v mezích uplatněných žalobních bodů. V jejich rámci pak měl posoudit – ohledně obecně vytýkaných vad řízení před správním orgánem – proč a z jakého důvodu probíhala kontrola daní žalobkyně mimo věcnou a územní působnost správce daně (Finančního úřadu v Aši).

Z obsahu podaných žalob v projednávaných věcech vyplývá, že žalobkyně namítala nezákonnost rozhodnutí stěžovatele z 6 důvodů (žalobních bodů), byť nebyly pregnantně označeny. V prvém žalobním bodu (strana 2 odst. 4 podaných žalob) namítala, že jí nebylo nikdy sděleno, proč probíhá správní úkon mimo působnost místně a věcně příslušného orgánu (správce daně – Finančního úřadu v Aši). Druhý žalobní bod (strana 2 odst. 5 podaných žalob) pak spočívá v procesních námitkách proti postupu správních orgánů prvého stupně při provádění dokazování/výpovědí svědků. Namítala, že byly provedeny ve vzdálených místech od sídla žalobkyně (v místech jejich bydliště či sídla vyslýchaných svědků), že nebyla seznámena předem s jejich identitou a účelem jejich výslechu, čímž byla zmařena možnost, aby se jich zúčastnila [vytýkala nezákonnost těchto důkazů (porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků)]. Třetí žalobní bod (strana 2 odst. 6 podaných žalob) spočíval v tvrzení, že daň byla žalobkyni dodatečně vyměřena nepříslušným finančním úřadem, který dodatečné platební výměry vystavil bez dalšího jen na základě kontrolních zjištění, kdy „opsal rozhodnutí jiného úřadu". Ve čtvrtém žalobním bodu (strana 2 odst. 7 podaných žalob) žalobkyně brojila proti žalovanému, že zasáhl do jejího práva nahlížet do spisu. V páté žalobní námitce pak žalobkyně obsáhle vytýkala stěžovateli nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav věci. Jako další žalobní námitku lze považovat i výhradu žalobkyně o nesprávném hodnocení důkazů, zejm. svědeckých výpovědí v jednotlivých věcech (žalobkyně se současně výslovně

domáhala, aby krajský soud doplnil skutkový stav věci a provedl výslech svědků K. ve věci sp. zn. 57 Af 30/2010, M. a K. (ve věci sp. zn. 57 Af 32/2010).

Rozsudek krajského soudu je založen na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud již dříve (např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 - 84, dostupném na www.nssoud.cz), rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) žalovaným nebo správním orgánem prvého stupně. Jeho rozsah nelze bez výslovného projevu vůle žalobce zúžit; rozšířit jej pak lze pouze ve lhůtě k podání žaloby. To znamená, že správní soud je povinen přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí jen v mezích vytčených vznesenými žalobními body. Pokud by tak neučinil a některé žalobní body by ponechal stranou své pozornosti při současném zamítnutí žaloby, bylo by jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Naopak, pokud by správní soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i v mezích, které nebyly vytčeny ve formě žalobních bodů, (ať by tak učinil ze zcela jiných důvodů, nebo by uplatněný důvod rozšířil) a nešlo by přitom o nezákonnosti, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, zatížil by své rozhodnutí jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tak tomu je i v nyní projednávané věci.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že žalobkyně v pořadí prvým žalobním bodem namítala, že v jejím případě nebyly dány podmínky pro to, aby žalovaný pověřil provedením daňové kontroly u žalobkyně (úkonu v rámci správy daní) Finanční úřad v Karlových Varech [tedy, že v projednávaných věcech nebyly dány podmínky pro vydání pověření žalovaným ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160 (§ 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech)]. Naopak, za stavu, kdy žalobkyně neupřesnila a blíže nerozvedla, v jakém směru má být tato žalobní námitka ze strany správního soudu vyložena (nebyla k tomu ani krajským soudem vyzvána), je nutno přisvědčit stěžovateli, že z této námitky lze toliko dovozovat výtku, že nesdělil žalobkyni důvod (titul), proč daňovou kontrolu jejich věcí neprovádí její správce daně (Finanční úřad v Aši), ale Finanční úřad v Karlových Varech. Zcela logicky pak stěžovatel dovozoval podstatu tohoto žalobního bodu jako výhradu, že neobeznámil žalobkyni s důvodem, proč kontrolu daní žalobkyně prováděl právě Finanční úřad v Karlových Varech a nikoliv jako námitku, že zde nebyly důvody k vydání pověření nebo že s těmito důvody, ač by tomu byl povinen, žalobkyni neobeznámil. V tomto směru také podal své vyjádření k žalobě, když uvedl, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly (sepisu protokolu ze dne 23. 6. 2006, č. j. 105144/06/128540/5217), řádně obeznámena s tím, že kontrolu u ní provede Finanční úřad v Kalových Varech, a to právě na základě pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160 (tomuto žalobnímu bodu pak odpovídal i předložený obsah správních spisů).

Nejvyšší správní soud má za to, že bez upřesnění a doplnění argumentace žalobkyně k prvé žalobní námitce (str. 2 odst. 4 podaných žalob) lze toliko dovozovat, že žalobkyní vytýkanou vadou řízení před správními orgány mělo být pouze nesdělení důvodu (titulu) k provádění kontroly (tedy, proč byla kontrola prováděna nikoliv správcem daně, ale Finančním úřadem v Karlových Varech). Takovým důvodem pak ale není jiná skutečnost, nežli existující pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160. S jeho existencí ale

byla žalobkyně řádně obeznámena, jak ostatně vyplývá z prvé strany protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2006, č. j. 105144/06/128540/2517.

Pokud však krajský soud posuzoval zákonnost napadených rozhodnutí skrze námitku, že ve věcech žalobkyně nebyly dány podmínky pro vydání pověření ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160, zatížil své řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Je tomu tak proto, že krajský soud je při svém rozhodování vázán striktní dispoziční zásadou. To znamená, že mu nepřísluší nahrazovat vůli žalobce, z jakých skutkových a právních důvodů měla být posouzena zákonnost žalobami napadených rozhodnutí žalovaného. Současně tímto nepřípadným postupem krajský soud zkrátil stěžovatele v možnosti vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, dostupný na www.nssoud.cz). Oprávněně lze předpokládat, že pokud by byl prvý žalobní bod vyjádřen zcela pregnantně, tj. pokud by žalobkyně např. namítala, že v projednávaných věcech vedl řízení nepříslušný správce daně (Finanční úřad v Karlových Varech), neboť vůbec nebyly dány podmínky pro vydání pověření žalovaným, nebo že je rozhodnutí nezákonné pro to, že správce daně, či žalovaný nesdělili žalobkyni důvody pro vydání pověření z 30. 5. 2006, jejichž sdělení se domáhala, a že z tohoto důvodu nemůže mít účinky předpokládané § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jistě by se stěžovatel k tomuto žalobnímu důvodu výslovně vyjádřil. Současně lze i předpokládat, že by žalovaný toto své vyjádření podepřel i podklady, které měl k dispozici před vydáním pověření ze dne 30. 5. 2006. Teprve pak by bylo na krajském soudu, aby posoudil, zda v projednávaných věcech byly dány podmínky pro vydání pověření ze dne 30. 5. 2006, či nikoliv.

Ponechat stranou nelze ani právní závěr kasačního soudu obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, a to, že: „*Pověření dle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, může být vydáno pouze na základě již existujících, reálných a objektivních důvodů. Na sdělení těchto důvodů má daňový subjekt právo, a to v době přiměřené provádění svěřeného úkonu*“. Z napadeného rozsudku ale není zřejmé, jak krajský soud posoudil otázku (za situace, kdy v pověření nejsou specifikovány důvody pro jeho vydání), zda vůbec a kdy žalobkyně požadovala, aby jí byly sděleny důvody, které vedly žalovaného k vydání pověření, a zda to bylo v době přiměřené k provádění dotčeného úkonu (daňové kontroly).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že rozsudek krajského soudu je ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zatížen jinou vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Pokud pak došel krajský soud k závěru, že u žalobkyně provedená daňová kontrola byla nezákonná a nebyla úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je tento závěr přinejmenším předčasný.

Právním posouzením věci samé ani namítaným nesprávným určením počátku běhu prekluzivní lhůty krajským soudem, se Nejvyšší správní soud již nezabýval. Je tomu tak proto, že by nepřípustně předjímal stanovisko krajského soudu, který nejprve musí po odstranění vad řízení vydat přezkoumatelné rozhodnutí, a teprve v něm meritorně posoudí věc samu.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost finančního ředitelství proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 5. 2012, č. j. 57 Af

30/2010 – 82, je opodstatněná, a proto napadený rozsudek zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích vysloveného právního názoru kasačního soudu a žalobních bodů opětovně přezkoumal zákonnost žalobami napadených rozhodnutí žalovaného. Bude-li to třeba, doplní skutkový stav věci, vyzve žalobkyni k upřesnění vznesených žalobních bodů a seznámí s ním žalovaného; teprve poté vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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.

V Brně dne 20. září 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu