

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **VELPA plus s. r. o.**, se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve Finanční ředitelství v Brně), se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972 a č. j. 21261/07-1300-702972, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2012, č. j. 29 Af 100/2010 - 338,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2012, č. j. 29 Af 100/2010 – 338, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (Finanční ředitelství Brno) jako stěžovatel domáhal zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena jeho výše specifikovaná rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 10. 5. 2007, č. j. 34602/07/311921/9772, a č. j. 34753/07/311921/9772. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč, resp. spotřební daň z lihu za totéž zdaňovací období ve výši 70 244 928 Kč.

Po podání kasační stížnosti Finanční ředitelství v Brně ke dni 31. 12. 2012 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací Finanční ředitelství v Brně (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1, § 20

odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky); Nejvyšší správní soud proto v tomto řízení jedná s tímto novým orgánem (§ 69 s. ř. s.).

Krajský soud napadeným rozsudkem rozhodoval o žalobě podruhé. Jeho první rozhodnutí ze dne 15. 9. 2009, č. j. 29 Ca 59/2008 - 212, bylo ke kasační stížnosti žalovaného zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 Afs 17/2010 - 263. Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu bylo, že nedostatečně posoudil splnění podmínek doručení zprávy o kontrole bez projednání poštou (jako důsledek vyhýbání se projednání ze strany daňového subjektu), a že nesprávně posoudil otázku fikce prodloužení lhůty k projednání zprávy o kontrole.

V nyní napadeném rozsudku krajský soud zaujal právní názor, že k doměření daní došlo v rámci zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Dospěl však k závěru, že určení místně nepříslušného Finančního úřadu Brno III k provedení daňové kontroly u žalobce nebylo dostatečně určité, a tudíž zahájení kontroly dne 9. 11. 2004 bylo nezákonné. Z tohoto hlediska je nezákonné i rozhodnutí o daních i rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k tomu, že krajský soud již v tomto shledal důvod ke zrušení rozhodnutí, nepovažoval za nutné vypořádávat ostatní žalobní námitky, včetně těch, které souvisely se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Rozhodnutí proto zrušil bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., přičemž současně vyslovil, že odstranění zjištěných pochybení by bylo možné pouze provedením nové daňové kontroly, pro níž však již není prostor pro v mezidobí nastalou prekluzi, a proto lze daňové řízení pouze zastavit.

Proti tomu stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Svou kasační stížnost považuje za přípustnou, neboť se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V prvé řadě poukazuje na postup krajského soudu, který po opakovaném nařízení jednání nakonec rozhodl o věci bez jednání, a to po dvou letech od rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Přitom poslední nařízené jednání bylo odvoláno s tím, že jsou splněny podmínky pro rozhodnutí bez jednání, což bylo účastníkům sděleno jeden den před rozhodnutím. To stěžovatel považuje za porušení práva na spravedlivý proces. Stěžovatel má rovněž pochybnosti o správném obsazení soudu. Podle rozvrhu práce měl o věci po zrušení prvního rozsudku rozhodovat stejný senát. Podle rozvrhu práce platného v té době tvořili senát „29“ soudci Jedličková, Gregorová, Foltas, Mrázová, následně pak Foltas, Mrázová a Lukotková. O věci ale rozhodl senát ve složení Bystřická, Pospíšil, Foltas.

K prekluzi vyměření předmětných daní se krajský soud vyjádřil v rozsudku sp. zn. 29 Ca 59/2008 a Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 17/2010. Nejvyšší správní soud přitom akceptoval názor krajského soudu o zahájení kontroly dne 6. 11. 2004 a z tohoto data také vycházel při počítání prekluze; dospěl k závěru, že lhůta skončila dne 31. 12. 2007 a do tohoto data byla rozhodnutí řádně doručena. Stěžovatel poukazuje i na vyjádření daňového subjektu ke kontrole, zejména na vyjádření ze dne 22. 9. 2006, uplatňující nedostatek „aktivní legitimace“ k daňové kontrole. V dané věci se tedy krajský soud při prvém rozsudku zabýval otázkou prekluze k žalobní námitce a Nejvyšší správní soud tak činil ex offo. Zjevně přitom hodnotil i okamžik zahájení daňové kontroly jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Pro stěžovatele je proto značně překvapivé, že

otázka, kterou již krajský soud s určitým závěrem posuzoval a kterou shodně posoudil i Nejvyšší správní soud, je nyní uzavřena odlišně.

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu spočívající v povinnosti znovu posoudit splnění podmínek vyhýbání se projednání kontroly a zaslání zprávy poštou, ve smyslu § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“). Krajský soud tedy, aniž by došlo ke změně skutkového stavu, právních poměrů, či zásadní změně judikatury, revidoval názor již jednou vyslovený.

Krajský soud z hlediska existence úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty rovněž hodnotil místní šetření ze dne 5. 1. 2004, a to s výsledkem, že nemá vliv na běh lhůty; současně je však označil za relevantní zjišťovací úkon. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, místnímu šetření význam přerušujícího úkonu přiznal, naopak v rozsudku a ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 105, nikoliv. V tomto druhém rozsudku poukazoval na stejný závěr vyslovený v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130.

Opomenutí žalobní námitky krajským soudem má za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro nedostatek důvodů. Soud je povinen na každou námitku nějakým způsobem reagovat a vypořádat se s ní; to je součástí práva na spravedlivý proces. To v této věci krajskému soudu připomněl i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 17/2010. Tomu neodpovídá vyjádření krajského soudu, že vypořádání ostatních žalobních námitek by bylo nadbytečné.

Důvodem, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, bylo tvrzené zahájení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně. Přezkum soudu ovšem ne zcela odpovídá formulaci žalobní námitky, která směřovala proti nepřesnosti pověření a proti tomu, že se vztahovalo na předchozí kontrolu. Krajský soud svůj názor opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, podle něhož je oprávněnost k provedení úkonů v daňovém řízení jedním z předpokladů zákonnosti řízení. Krajský soud poukázal na skutečnost, že daná kontrola byla zahájena až po roce od vydání pověření a že v pověření nebylo specifikováno řízení, k němuž se vztahuje. S tím stěžovatel nesouhlasí. Nejvyšší správní soud totiž výslovně uvedl, že proti nezákonnosti daňové kontroly je nutné brojit včas, tedy v době odpovídající úkonu samotnému. Daňová kontrola byla zahájena dne 9. 11. 2004 a teprve 24. 4. 2006 žalobce vznesl námitky proti jejímu konání, navíc nikoliv proti místní příslušnosti kontrolujícího správce daně. Naopak žalobce v tamním podání požadoval zrušení pověření. Krajský soud označil Finanční úřad Brno III za místně nepříslušný a nezpůsobilý k provádění předmětné kontroly. K uvedené námitce bylo žalobci dne 20. 6. 2006 vysvětleno, že podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, může finanční ředitelství pověřit k určitým úkonům jiný než místně příslušný orgán a že důvody pro zrušení pověření nebyly shledány. Krajský soud tak označený rozsudek Nejvyššího správního soudu aplikoval bez ohledu na skutečný stav věci v daném případě. Přitom právě obsah a časová souvislost žalobcových námitek, jsou pro posouzení rozhodné. Nadto požadavek na obsah pověření neplyne ze zákona, byl precizován judikaturou cca 5 let po vydání zkoumaného pověření. Pověření je vnitřním aktem řízení vydávaným v rámci

vztahu nadřízenosti a podřízenosti na základě organizačního předpisu za účelem naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy a má svůj základ v řídící pravomoci finančního ředitelství k oběma dotčeným finančním úřadům. Navíc samotné daňové výměry byly vydány finančním úřadem místně příslušným. I při nedostatečném obsahu pověření tak nelze dospět k závěru o nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly a z toho plynoucí nezákonnosti platebních výměrů a napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu. Nedostatek místní příslušnosti k provádění kontroly nemá vliv na zákonnost daňové kontroly, neboť byla prováděna orgánem věcně příslušným. Nejde o zásah do právní sféry žalobce, neboť pro něho není vůbec podstatné, zda kontrolu prováděl místně příslušný správce daně či nikoliv. Stěžovatel je názoru, že prováděním kontroly, jak ostatně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 17/2010, nebyl žalobce nikterak zkrácen na svých právech. Žalobce od počátku kontroly v roce 2004 s kontrolujícím správcem daně spolupracoval, probíhala ústní jednání, vyjadřoval se a navrhoval svědky. K účelu místní příslušnosti v této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006 - 138. V rozhodnutí ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, pak Nejvyšší správní soud vyložil, že i vadný akt může být zhojen v průběhu dalšího řízení, pokud si příjemce akt správně vyložil a jednal s ním v souladu. Součinnost žalobce v průběhu daňové kontroly však krajský soud vůbec nezkoumal a intenzitu vady dovodil jen z právní úpravy místní příslušnosti, zásady zákonnosti a z obsahu pověření. Z tohoto hlediska považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nedostatečně odůvodněný.

Ze všech těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti brojí proti posouzení místního šetření ze dne 19. 1. 2004 jako úkonu přerušujícímu běh prekluzivní lhůty. Poukazuje na rozsudek tohoto soudu sp. zn. 8 Afs 38/201, vycházející z rozhodnutí rozšířeného senátu téhož soudu sp. zn. 2 Afs 52/2005. Úkon správce daně musí směřovat k doměření daně, o čemž lze u provedené kontroly pochybovat. Včasnost brojení žalobce proti pověření k provedení kontroly by měla význam u „zásahové žaloby“, ne však u žaloby proti rozhodnutí. Provádění kontroly na základě nekonkrétního pověření k jiné kontrole je libovůlí správce daně; ostatně i Nejvyšší správní soud již vyslovil, že správní uvážení nemůže být neomezené. Zachování věcné příslušnosti nestačí; pokud by byl správce daně nepříslušný i věcně, jednalo by se o rozhodnutí nicotné, nikoliv jen nezákonné. Poukazuje na rozhodnutí tohoto soudu sp. zn. 1 Afs 50/2007 vymezující náležitosti pověření plynoucí z § 10 zákona o územních finančních orgánech. Nezákonný procesní postup pak nutně vyvolává nezákonnost celého řízení včetně vydaných rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že kasační stížností je napaden rozsudek krajského soudu vydaný poté, kdy byl jeho předchozí rozsudek zrušen Nejvyšším správním soudem, zkoumal zdejší soud, zda je kasační stížnost přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Důvodem zrušení předchozího rozsudku krajského soudu bylo nesprávné posouzení právní otázky splnění podmínek doručení zprávy o kontrole bez projednání poštou, jako důsledek vyhýbání se projednání ze strany daňového subjektu, a nesprávné posouzení otázky fikce prodloužení lhůty k projednání zprávy o kontrole. Stěžovatel namítá, že se

krajský soud tímto závazným právním názorem neřídil; v tom je mu třeba přisvědčit a kasační stížnost akceptovat jako přípustnou.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s. Stěžovatel namítl kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku a vady řízení před krajským soudem mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Z kasačních důvodů uplatněných stěžovatelem je třeba v prvé řadě řešit námitku vad řízení a nepřezkoumatelnosti, neboť vady řízení s vlivem na zákonnost rozsudku či jeho nepřezkoumatelnost jsou zpravidla překážkou posouzení dalších kasačních námitek.

Stěžovatel vady řízení spatřuje v porušení práva na spravedlivý proces nesprávným obsazením soudu a upuštěním od jednání po opakovaném nařízení jednání, navíc těsně před nařízeným jednáním.

Rozvrh práce jako zákonem upravený právní institut vychází z ústavou zaručeného základního práva na zákonného soudce. Podle druhé věty čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod příslušnost soudu a soudce stanoví zákon. Rozvrh práce vydává předseda soudu podle § 41 odst. 2 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích).

Pokud jde o obsazení soudu, je třeba předem zmínit, že nesprávnost v obsazení soudu je důvodem zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Stěžovatel konstatuje zásadu rozvrhu práce krajského soudu, že po zrušení rozsudku věc projedná stejný senát a z jeho znění v rozhodném období dovozuje nesprávné obsazení senátu rozhodujícího o jeho žalobě po zrušení prvního rozsudku. Podle rozvrhu práce pro rok 2010 se senát 29Af/29A skládal z předsedkyně senátu Jany Jedličkové a soudců Radimy Gregorové (dočasně přidělena do 30. 9. 2010), Tomáše Foltase, Kateřiny Mrázové (rodičovská dovolená). Změnou rozvrhu práce č. 9 ze dne 30. 9. 2010 byla do tohoto senátu zařazena Eva Lukotková a změnou č. 10 ze dne 30. 11. 2010 z něho byla vypuštěna Radima Gregorová. Rozvrh práce pro rok 2011 řadil do senátu 29Af/29A Janu Jedličkovou jako předsedkyni a soudce Tomáše Foltase, Kateřinu Mrázovou (rodičovská dovolená) a Evu Lukotkovou. Změnou č. 8 ze dne 29. 7. 2011 byla do senátu doplněna Zuzana Bystřická, změnou č. 10 ze dne 30. 9. 2011 byla u Kateřiny Mrázové vypuštěna poznámka o rodičovské dovolené. Podle rozvrhu práce na rok 2012 se senát 29Af/29A skládal z předsedkyně Jany Jedličkové a soudců Zuzany Bystřické, Tomáše Foltase, Kateřiny Mrázové, Evy Lukotkové a od 1. 2. 2012 Petra Pospíšila. Změnou č. 5 z 31. 5. 2012 byla ze senátu vpuštěna Jana Jedličková a jako předsedkyně senátu zapsána Zuzana Bystřická. Pokud tedy senát rozhodoval dne 24. 7. 2012 ve složení Bytřická, Pospíšil, Foltas, odpovídalo to platnému rozvrhu práce i poučení o složení senátu, které bylo účastníkům naposledy poskytnuto dne 12. 6. 2012. K porušení práva na spravedlivý proces nesprávným obsazením senátu tedy nedošlo.

Pokud jde o jednání soudu, je ze spisu krajského soudu zřejmé, že po zrušení předchozího rozsudku krajský soud nařídil jednání na den 31. 1. 2012; odročil je však na žádost žalobce na neurčito. Další jednání nařídil na den 26. 6. 2012 a následně je odročil na den 24. 7. 2012. Dne 23. 7. 2012 bylo účastníkům zasláno sdělení soudu, že nařízené jednání se nekoná, neboť byly shledány důvody pro rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 s. ř. s.; tak také následujícího dne rozhodl.

Soudní řízení stojí na zásadě ústnosti jednání vyjádřené v § 49 odst. 1 s. ř. s., vycházející z pravidel spravedlivého procesu zakotvených v čl. 96 odst. 2 Ústavy či čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Soudní řád správní ovšem upravuje i výjimky z povinnosti nařídit jednání, a to tam, kde nestojí v popředí potřeba projednání věci za účasti stran, potřeba či vůle stran vyjádřit se k věci, či potřeba provést dokazování. V daném případě soud využil možnosti plynoucí z § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle něhož soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem, zjistí-li podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Je pravdou, že soudní řád správní vychází z logického postupu soudu, který se nejprve seznámí s věcí a poté uváží, zda jsou dány zákonné důvody k rozhodnutí o věci bez jednání či zda je třeba jednání nařídit. Podle § 76 odst. 3 s. ř. s. totiž soud nařídí jednání v případě, že nejsou důvody pro postup podle odst. 1, 2 téhož ustanovení. Na druhé straně z § 76 odst. 3 s. ř. s. rovněž plyne, že soud může postupovat podle odstavce 1, 2 i v případě, že důvody pro takový postup vyjdou najevo až při jednání. Postup krajského soudu v daném případě tak svědčí o nedostatečné přípravě věci před nařízením jednání, což ovšem není, a to ani ve svých důsledcích, porušením zákona, pro něž by bylo třeba jeho rozhodnutí zrušit. Podstatné je, zda byly dány zákonné podmínky pro zrušení rozhodnutí podle § 76 s. ř. s. – při konfrontaci s důvody, které soud v rozsudku označil, se jeho postup jeví zákonným. Otázka, zda skutečně ve správním řízení došlo k podstatnému porušení předpisů o řízení, které mohlo mít za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí, bude posouzena níže.

Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že se krajský soud uchýlil k tomuto postupu až poté, kdy opakovaně nařídil jednání a se značným, téměř dvouletým, odstupem od zrušení jeho předchozího rozsudku zdejším soudem.

I rychlost řízení je součástí práva na spravedlivý proces; to plyne z čl. 38 odst. 2 Listiny, čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 47 Listiny základních práv EU. V daném případě po zrušení prvního rozsudku krajského soudu nastala prodleva, ovšem Nejvyšší správní soud není v rámci tohoto řízení oprávněn posuzovat její přiměřenost, neboť k tomu nemá dostatek podkladů. Ostatně nelze přehlížet procesní možnosti účastníků soudního řízení vyplývající z § 174a zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích (návrh na určení lhůty k provedení procesního úkonu). Zejména však Nejvyšší správní soud považuje za absurdní, aby rozhodnutí krajského soudu o věci zrušil z důvodu nepřiměřené délky řízení.

Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nevypořádání se se všemi žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud skutečně již v předchozím rozsudku poukazoval na judikaturu řadící mezi důvody nepřezkoumatelnosti i nevypořádání se se všemi žalobními důvody (k tomu srovnej

rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS). Krajský soud je podle § 75 odst. 2 s. ř. s. povinen přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V případě zamítnutí žaloby je opomenutí některého z žalobních bodů podstatnou vadou vždy, neboť každý ze žalobních bodů může mít vliv na posouzení zákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí. V případě, kdy je správní rozhodnutí krajským soudem zrušeno, však povinnost vypořádat všechny žalobní důvody nemusí vždy vést k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku. Je tomu tak v případech, kdy je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné do té míry, že vylučuje zkoumání pohledem žalobních důvodů, nebo v případech, kdy rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, např. pro prekluzi. U případů, kdy krajský soud zruší rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, záleží na konkrétní situaci. Zrušení rozhodnutí při důvodnosti jednoho z žalobních bodů totiž nezbytně vyžaduje posouzení dalších žalobních bodů jen tam, kde to má význam pro další správní řízení. Pokud je zřejmé, že toto řízení již nemůže dále probíhat, nebo pokud je naopak potřebné rozsáhlé doplnění dokazování, jehož výsledek logicky nelze předjímat, může být takové posouzení ostatních žalobních bodů zcela bez významu. Při zrušení správního rozhodnutí totiž soud podle § 78 odst. 5 s. ř. s. zavazuje správní orgán svým právním názorem. Není-li toho třeba, může obstát i rozsudek rušící správní rozhodnutí při shledání důvodnosti jen některého z žalobních bodů. Takový postup soudu je ovšem vždy spojen s rizikem, že důvod zrušení správního rozhodnutí v kasačním řízení neobstojí a v tom případě opomenutí ostatních žalobních bodů nabude intenzity ústící v posouzení rozsudku jako nepřezkoumatelného. Skutečnost, že krajský soud v daném případě uvážil tak, že zrušení správního rozhodnutí je nezbytné z důvodů, které v prekluzivní lhůtě již nelze napravit, sama o sobě k nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku nevede; podstatné je, zda tyto důvody obstojí. Pokud obstojí, pak by ani nebylo rozhodné, že krajský soud nepřehodnotil právní náhled na projednání výsledků kontroly a podmínek pro doručení zprávy, jak byl zavázán předchozím rozhodnutím zdejšího soudu.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť dospěl k závěru, že daňová kontrola byla v důsledku nedostatečného pověření provedena místně nepříslušným správcem daně, tudíž nezákonně, a proto nemohou být zákonná ani rozhodnutí na jejím základě vydaná. Současně však krajský soud označil platební výměry za vydané v zákonné lhůtě, když za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty označil místní šetření konaná Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou v lednu r. 2004. Ač toto posouzení místních šetření vyznívá ve prospěch žalovaného, brojí proti němu poukazem na nejednoznačnost judikatury Nejvyššího správního soudu při posuzování místního šetření jako úkonu přerušujícího běh lhůty; konkrétně označil několik rozhodnutí tohoto soudu vydaných v letech 2005 - 2006. Žalobce se ve svém vyjádření přiklání k judikatuře vylučující místní šetření z takových úkonů. Nejednotnost označené judikatury však není podstatná, neboť jejím sjednocením se již zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS; zde akceptoval i úkony prováděné v rámci místního šetření jako úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, byť se tak vyslovil k úkonům činěným v rámci odvolacího řízení. Podle téhož rozhodnutí rozšířeného senátu nemá tyto účinky na lhůtu pouze úkon provedený výlučně či převážně za účelem přerušení běhu lhůty. Nic takového ovšem stěžovatel (logicky) nenamítá a netvrdil to ani žalobce v podané žalobě. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku blíže hodnotil místní šetření, činil tak jen v reakci na vypořádání odvolacích námitek žalovaným

v napadených správních rozhodnutích. Místní šetření (či úkony v nichž spočívá), tedy může být úkonem přerušujícím běh promlčecí lhůty za situace, že jde o úkon směřující k vyměření daně. V celém tomto soudním řízení však nebylo sporné, že by místní šetření v daném případě takový charakter nemělo, nenamítá to ani stěžovatel, a tudíž není třeba se jím z tohoto hlediska v tomto kasačním řízení blíže zabývat. Pokud stěžovatel tvrdí, že se krajský soud k provedenému místnímu šetření vyslovil rozporně, neodpovídá to skutečnosti. Krajský soud zdůvodnil, že v prvním rozsudku otázku místního šetření jako přerušujícího úkonu neřešil, neboť vycházel z názoru, že tento charakter měla daňová kontrola. Tu nyní zpochybnil, a proto se zabýval ostatními úkony správce daně a dospěl k závěru, že místní šetření je zde oním úkonem, který běh prekluzivní lhůty přerušil. Z hlediska uplynutí prekluzivní lhůty toto posouzení nemělo vliv, neboť její konec se v případě akceptace kteréhokoliv z těchto úkonů shoduje a závěr, že k vyměření daně došlo ve lhůtě, se nemění.

Důvodem, pro který krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, je právní názor na oprávnění ke kontrole provedené Finančním ředitelstvím Brno III v roce 2004 u žalobce.

K tomu je ze spisu zřejmé, že daňová kontrola u žalobce byla Finančním úřadem Brno III zahájena nejprve dne 19. 11. 2003, na základě prověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2003; jejím předmětem byla daň z příjmů za zdaňovací období r. 2001 a 2002, daň z přidané hodnoty za období 1/2001-9/2003 a spotřební daň za období 1-9/2003. Dne 9. 11. 2004 týž finanční úřad zahájil daňovou kontrolu spotřební daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 10, 11, 12/2003. I při zahájení této daňové kontroly finanční úřad poukázal na pověření ze dne 13. 11. 2003. Doklady daňového subjektu k této kontrole byly převzaty dne 19. 11. 2004 a dne 12. 1. 2005. Výzvy k prokázání tvrzení byly daňovému subjektu zaslány dne 10. 1. 2005 a dne 2. 5. 2005. Dne 22. 12. 2005 byl sepsán protokol o jednání, jehož se za daňový subjekt zúčastnil Ing. J. J. na základě plné moci, udělené mu dne 19. 11. 2003 a jako „třetí osoba“ JUDr. I. A. Předmětem jednání bylo seznámení zástupce daňového subjektu s výsledky zjištění z daňové kontroly (všech kontrolovaných daní), vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontroly a podpis zpráv o výsledcích kontroly. Zástupce daňového subjektu neměl námitek k výsledkům kontroly za předchozí zdaňovací období a tyto zprávy podepsal. Ke kontrole za zdaňovací období 10 - 12/2003 uvedl, že se zjištěními nesouhlasí a vyjádří se do 23. 1. 2006. K protokolu jsou připojeny přílohy: č. 1 - výsledek kontroly DPH za říjen - prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 15 453 846 Kč), č. 3 - výsledek kontroly daní spotřebních za říjen - prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 77 087 362 Kč). Tyto přílohy zástupce rovněž převzal. Dne 4. 1. 2006 bylo sděleno ukončení plné moci udělené Ing. J. a byla předložena plná moc udělená JUDr. A. dne 15. 11. 2003; ten také dne 23. 1. 2006 podal vyjádření a navrhl doplnění dokazování. Jeho průběh byl popsán v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 17/2010, na něž lze odkázat. V námitkách podaných dne 21. 4., 24. 4. a 25. 4. 2006 daňový subjekt namítá podjatost proti konkrétní pracovnici Finančního úřadu Brno III, posléze brojí proti všem pracovníkům, a to pro jejich postup ve věci; požaduje přitom nápravu od ředitele téhož úřadu. V podání ze dne 24. 4. 2006 pak výslovně uvedl, že požaduje, aby pověření, na jehož základě je daňová kontrola tímto finančním úřadem prováděna, bylo zrušeno. Dne 19. 9. 2006 byly výsledky doplnění projednány a ve vyjádření k výsledkům doplnění řízení ze dne 21. 9. 2006 daňový subjekt namítl mj., že finanční úřad není aktivně

legitimován k daňovým kontrolám. Nedostatek legitimace však spatřoval v tom, že nemůže mít současně dva správce daně a že místně příslušného správce daně nelze změnit. Námitkám vyhověno nebylo. Další řízení spočívalo v podávání dalších námitek a po změně zástupce v opakovaných žádostech na nahlížení do spisu, jak již bylo rovněž podrobně popsáno v označeném předchozím rozsudku zdejšího soudu.

Dne 10. 5. 2007 vydal Finanční úřad ve Veselí nad Moravou dodatečné platební výměry č. j. 34602/07/311921/9772 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč) a č. j. 34753/07/311921/9772 (spotřební daň z lihu za prosinec 2003 ve výši 70 244 928 Kč). Oba platební výměry byly odůvodněny tím, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného osvobození od daně podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, neboť neprokázal provedení zvláštní denaturace lihu ve smyslu § 9 a násl. zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, a dále neprokázal oprávnění uplatnit nárok na osvobození od daně podle § 9 zákona o spotřebních daních u tří konkretizovaných faktur, u nichž nepředložil povolení Ministerstva financí. O odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl stěžovatel nejprve dne 19. 9. 2007, následně však u obou rozhodnutí byla ověřena jejich neplatnost (pro nedostatek data vydání a otisku úředního razítka). Nová rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům č. j. 21259/07/1300-702972 a č. j. 21261/07/1300-702972 byla vydána dne 12. 12. 2007; odvolání byla zamítnuta. Tato rozhodnutí nabyla právní moci dne 28. 12. 2007.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti směřující proti předchozímu rozsudku krajského soudu sp. zn. 29 Ca 59/2008 nepřehlédl skutečnosti týkající se místní příslušnosti správce daně; provádění daňové kontroly jiným správcem daně, než tím, který o dani rozhodl, ve svém rozsudku konstatoval, stejně tak jako pověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2003. Akceptoval i zahájení kontroly vztahující se na další období. To je zřejmé ze skutečnosti, že zachování lhůty pro doměření daní označil za nesporné. Nejen stěžovatel, ale i žalobce ve vyjádření k předchozí kasační stížnosti vycházeli ze zahájení daňové kontroly dne 9. 11. 2004, jako z úkonu přerušujícího lhůtu; stejně tak z tohoto úkonu vycházel i krajský soud v předchozím rozsudku. Nejvyšší správní soud, pokud tento shodný názor rovněž sdílel, nemusel tuto otázku blíže rozebírat. Pokud jde o otázku prekluze, je soud povinen ji vždy zkoumat, a to bez ohledu na obsah kasačních námitek. Nejvyšší správní soud tak učinil a z jeho předchozího rozsudku je zřejmé, že za úkon přerušující lhůtu považoval zahájení daňové kontroly, tedy že tento úkon současně vzal za takový, který nejen existoval, ale měl i kvalitu vyvolávající důsledek ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu z r. 1992.

Závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený podle § 110 odst. 3 s. ř. s. (dnes § 110 odst. 4) spočívá v právním posouzení otázek rozhodných pro další řízení. Je jím nejen názor obsahující jiné skutkové či právní posouzení věci, ale i právní názor na otázky správně posouzené, který naopak nemá být, vyjma skutkových novot, v dalším řízení měněn.

Lze tak přisvědčit stěžovateli, že součástí právního názoru obsaženého v rozsudku zdejšího soudu č. j. 2 Afs17/2010 - 263 bylo posouzení zahájení daňové kontroly dne 9. 11. 2004, jako úkonu schopného přerušit běh prekluzivní lhůty.

V rozporu s tím je tedy posouzení téhož úkonu krajským soudem jako nezákonného a tudíž neúčinného. Krajský soud přitom zahájení daňové kontroly neposuzoval v rámci zjištění prekluze, neboť za přerušující úkon označil místní šetření. Podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v rozhodném znění bylo Finanční ředitelství oprávněno pověřit některými úkony v rámci správy daní jiný než místně příslušný finanční úřad. Takové pověření bylo stěžovatelem vydáno 13. 11. 2003, přičemž stěžovatel, jako orgán, který toto rozhodnutí vydal, se výhradami daňového subjektu k místní příslušnosti zabýval opakovaně k jeho výhradám vzneseným v roce 2006, vždy s výsledkem, že jeho pověření se vztahovalo i na kontrolu zahájenou v roce 2004.

Lze přisvědčit krajskému soudu, že náležitosti pověření ve vztahu k předmětné kontrole neodpovídaly plně požadavkům na konkrétnost nastoleným judikaturou, např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106. Není podstatné, jak tvrdí stěžovatel, že tyto požadavky byly oproti znění zákona judikatorně upřesněny později, než bylo předmětné pověření vydáno; judikatura zpravidla dopadá do všech dosud nerozhodnutých věcí. Krajský soud tak akceptoval judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k náležitostem pověření, bez povšimnutí však ponechal jeho judikaturu vztahující se ke způsobu, jakým lze brojit proti daňové kontrole. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS, vyslovil, že „*zahájení daňové kontroly podle § 16 zákona č 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků. Lhůta k podání žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (...)*“. Toto rozhodnutí rozšířeného senátu vycházelo z úvahy o významu daňové kontroly jako zásahu, jímž pro daňový subjekt může být, a z toho dovodilo nezbytnost ochrany před tímto zásahem, a to v době, kdy k němu dochází. V daném případě k zásahu došlo zahájením kontroly 9. 11. 2004 a jejím prováděním až do roku 2007 (k ukončení kontroly se zdejší soud již podrobně vyjádřil v rozsudku č. j. 2 Afs 17/2010 – 263). Výhrady obsahující mj. poukaz na nepříslušnost kontrolujícího správce daně, byť jinak cílený, uplatnil stěžovatel v námitkách podaných 24. 4. 2006 a 21. 9. 2006, tedy v době, kdy již byl vydán (i zveřejněn) výše zmíněný judikát rozšířeného senátu. Považoval-li žalobce provádění daňové kontroly za nezákonné, mohl a měl proti tomu brojit žalobou proti nezákonnému zásahu podanou ve lhůtě navazující na rozhodnutí o námitkách. Vady, pro které krajský soud označil zahájení a provádění daňové kontroly za nezákonné, by mohly znamenat, že se jednalo o nezákonný zásah. Krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, tedy k provedení nezákonného zásahu, nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí o věci samé. Výjimkou by bylo, pokud by tato nezákonnost měla vliv na vydání rozhodnutí po uplynutí lhůty – k prekluzi totiž musí soud přihlížet vždy (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07 či sp. zn. III. ÚS 1420/07).

Mimo skutečnost, že krajský soud posoudil odlišně právní otázku v dané věci již určitým způsobem posouzenou Nejvyšším správním soudem, posuzoval rovněž zákonnost

daňové kontroly, ač ta mohla a měla být již dříve napadena žalobou proti nezákonnému zásahu.

Nemohl-li krajský soud tyto vady v řízení o žalobě proti rozhodnutí posuzovat, nemohl v nich ani shledat důvod ke zrušení rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s; lze tak k posouzení důvodnosti postupu podle tohoto ustanovení dodat, že zákonné podmínky splněny nebyly.

Nejvyšší správní soud tak ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a že byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud, v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s., vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku, stejně tak jako již dříve vysloveným v rozsudku č. j. 2 Afs 17/2010-263. I nadále tak trvá povinnost vypořádání se s ostatními přípustně uplatněnými žalobními námitkami.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 25. února 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu

O P R A V N É U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Miluší Doškovou v právní věci žalobce: **VELPA plus s. r. o.**, se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, zast. Mgr. Rudolfem Bartošíkem, advokátem se sídlem Břeclav, Na Řádku 29, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve Finanční ředitelství v Brně), se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972 a č. j. 21261/07-1300-702972, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2012, č. j. 29 Af 100/2010 - 338,

takto:

V záhlaví písemného vyhotovení rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 – 64, **se opravuje** zastoupení žalobce takto: zast. Mgr. Rudolfem Bartošíkem, advokátem se sídlem Břeclav, Na Řádku 29.

Odůvodnění:

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 – 64, bylo rozhodnuto o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2012, č. j. 29 Af 100/2010 – 338. V záhlaví písemného vyhotovení rozsudku zdejšího soudu nebylo uvedeno zastoupení žalobce, ač advokát s vyjádřením ke kasační stížnosti předložil soudu plnou moc udělenou mu žalobcem. Jedná se o zjevnou nesprávnost, která nemohla mít vliv na rozhodnutí, ale kterou je nutno opravit vzhledem k tomu, že řízení dosud není skončeno a není rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud proto uvedenou zjevnou nesprávnost napravil vydáním opravného usnesení podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. března 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu