



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **FAIR PLAY TREND, a. s.**, se sídlem Jeronýmova 24/62, Liberec 7, zastoupené JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec II, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2004, č. j. 12840-98/120/03, č. j. 12840-99/120/03, a č. j. 12840-2000/120/03, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 15. 5. 2007, č. j. 59 Ca 164/2004 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 15. 5. 2007, č. j. 59 Ca 164/2004 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 3. 9. 2004, č. j. 12840-98/120/03, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Liberci dne 25. 2. 2003, pod č. j. 43704/03/192913/1460, kterým byla dodatečně snížena daňová ztráta žalobkyně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 o částku 8 801 565 Kč.

Rozhodnutím ze dne 3. 9. 2004, č. j. 12840-99/120/03, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Liberci dne 25. 2. 2003, pod č. j. 43826/03/192913/1460, kterým byla dodatečně zrušena daňová ztráta žalobkyně a dodatečně jí vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 3 019 800 Kč.

Rozhodnutím ze dne 3. 9. 2004, č. j. 12840-2000/120/03, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Liberci dne

25. 2. 2003, pod č. j. 44006/03/192913/1460, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 2 419 860 Kč.

Žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení uvedených rozhodnutí žalovaného, krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 15. 5. 2007 [nikoli tedy ze dne 25. 4. 2007, jak je nesprávně uvedeno v originálu, všech stejnopisech rozsudku a zkráceném písemném vyhotovení rozsudku vyvěšeném na úřední desce soudu. Dnem vyhlášení rozsudku (jehož uvedení je dle § 54 odst. 2 s. ř. s. jednou z náležitostí rozsudku) je totiž vzhledem k ústavnímu principu veřejnosti soudního jednání a vyhlášení rozhodnutí a dále k nutnosti přesného určení okamžiku vázanosti soudu rozsudkem (§ 49 odst. 9 s. ř. s.) a v souladu s § 49 odst. 11 s. ř. s. den ústního vyhlášení rozsudku, popř. den vyvěšení zkráceného písemného vyhotovení rozsudku na úřední desce soudu, nikoli tedy den, kdy soud o věci fakticky rozhodl, liší-li se tyto dny. V daném případě sice senát podle protokolu o hlasování rozhodoval dne 25. 4. 2007, k vyvěšení zkráceného písemného vyhotovení rozsudku na úřední desce soudu však došlo až dne 15. 5. 2007. Takto nesprávně uvedené datum však nelze považovat za vadu, jež by mohla mít sama o sobě za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé].

V odůvodnění soud uvedl, že není porušením zákona, pokud v daném případě provedl daňovou kontrolu jinak místně nepřislušný Finanční úřad v Ústí nad Labem, neboť k tomu byl řádně pověřen dle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Uvedené ustanovení sice vyžaduje, aby k takovému pověřování docházelo jen v odůvodněných případech, to však neznamená, že by soud byl oprávněn trvat na tom, aby pověření bylo 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, nevztahuje se tak na něj § 32 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole, provedené na základě uvedeného pověření, je tedy řádným důkazem.

Soud dále shledal pochybení žalovaného, pokud tento neumožnil žalobkyni nahlédnutí do spisu v požadovaném rozsahu. Zájem žalobkyně bylo nahlédnout do pověření pro Finanční úřad v Ústí nad Labem a ověřit tak zákonnost postupu správce daně. Toto pověření nemůže být hodnoceno jako korespondence mezi státními orgány či např. doklady, sloužící výlučně správci daně. Tato vada řízení však nemohla mít význam pro zákonnost rozhodnutí o merituu věci. Soud pokládal postup finančního ředitelství podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech za zákonný, formální vada proto nemohla mít na zákonnost rozhodnutí ve věci samé vliv.

Ve věci neuznaných odpisů provozní budovy soud neshledal pochybení žalovaného. Ztotožnil se zejména s hodnocením předložených znaleckých posudků o zjištění ceny nemovitosti, zvýšené o technické zhodnocení. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila jediný důkaz o opaku, bylo tedy možno konstatovat, že výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při skončení nájmu jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto technické zhodnocení. Pro daný případ nelze aplikovat § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť předmětný hmotný majetek musí být pořízen úplatně (koupě, směna), přičemž takovým pořízením není nabytí majetku nepeněžitým vkladem tak, jak tomu bylo v souzené věci.

Soud dále konstatoval, že žalobkyně neprokázala dle § 31 odst. 9 daňového řádu oprávněnost zahrnutí nezaplacených sankčních úroků do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů (týká se zdaňovacích období let 1998 a 1999). Z položek předloženého účetnictví i z dalších listin včetně smluv vyplynulo, že žalobkyní deklarované částky

ve skutečnosti nebyly zaplacený. Původní závazek nezanikl a žalobkyně je povinna plnit závazek nový. Postup žalobkyně neodpovídá ani podmínkám jí tvrzené privativní novace (§ 570 občanského zákoníku). Původní závazek byl v daném případě přiřazen k závazku dalšímu. Původní závazek proto nemůže být pro daňové účely pokládán za zaplacený ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

Co se týče postupu žalobkyně při odpisování pronajatého výherního automatu ve zdaňovacím období roku 2000, neztotožnil se soud s výkladem § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů (odpisování leasingu) provedeným žalobkyní. Podle gramatického výkladu totiž uvedené ustanovení nepřipouští, na rozdíl např. od § 31 či § 32 téhož zákona, možnost volby daňového subjektu mezi dvěma eventualitami. V tomto ustanovení je určen třetí způsob odpisování hmotného majetku a nejedná se tak o namítanou dvojznačnost znění normy, nýbrž o přesně dané vodítko při uplatňování odpisů. V daném případě byla splněna podmínka pro uplatnění odpisu až do 90% vstupní ceny pronajímané věci na dobu 36 měsíců (3 roky), a protože doba pronájmu činila 60% doby odpisování, bylo možno odepisovat až 100% podle § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Odlišný postup žalobkyně byl s tímto ustanovením, a tedy i s § 24 odst. 1 téhož zákona, v rozporu.

Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též stěžovatelka) včas kasační stížnost. Uvedla, že krajský soud se nevypořádal s podrobnou žalobní námitkou, v níž žalobkyně dovozovala, proč považuje součinnost s místně příslušným správcem daně nejen za svoji povinnost, ale ve smyslu zásady procesní ekonomie též za procesní právo, které jí může být odebráno pouze zákonným způsobem, tedy odůvodněným rozhodnutím.

Soud dále pochybil, když konstatoval, že se žalobkyně v daňovém řízení domáhala nahlédnutí do pověření Finančního úřadu v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly. Takovou námitku však žaloba neobsahovala. Žalobkyně se totiž v daňovém řízení domáhala nahlédnutí do předkládacích zpráv k odvolacímu spisu a související korespondence mezi Finančním úřadem v Ústí nad Labem, Finančním úřadem v Liberci a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem. Rozsudek je tak z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

Dále se soud nesprávně vypořádal i s otázkou tzv. kapitalizace úroků jakožto formy jejich úhrady. V daném případě se na základě dohody věřitele a dlužníka úroky ze závazku staly na konci kalendářního roku součástí úročené jistiny, čímž zvýšily závazek samotný a zanikly tím jako příslušenství, tedy jako samostatný vedlejší závazek. Jednalo se tak o privativní novaci závazku, jejímž charakteristickým znakem je především zánik závazku s náhradou za závazek jiný, odlišný. Žalobkyně k tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího soudu (sp. zn. 33 Odo 335/2005 a sp. zn. 33 Odo 566/2001). Jestliže byly v této souvislosti žalobkyni vytýkány vady v účetnictví, je nutno dodat, že účetnictví je pouze obrazem právní reality a případné nesprávné zachycení právních úkonů do účetnictví nemůže změnit jejich podstatu a existenci, prokázanou předloženými smlouvami.

Pokud jde o uplatněné odpisy z technického zhodnocení provozní budovy, nebyl pro postup dle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů dostatečný důvod, neboť nedošlo ke standardnímu ukončení nájmu, nýbrž k jeho zániku konfusí smluvních stran. S interpretačními dopady odlišnosti pojmů „ukončení“ a „zánik“ smluvního vztahu se však soud dostatečně nevypořádal. Dále pochybil, když svůj závěr opřel o názor, podle něhož úplatným pořízením není nabytí majetku nepeněžitým vkladem, na základě čehož odepřel aplikaci § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. O této otázce však již bylo dříve a opakovaně judikováno opačně Nejvyšším správním soudem (např. sp. zn. 7 Afs 3/2005, nepřímě též sp. zn. 1 Afs 26/2004, sp. zn. 9 Afs 9/2007, či sp. zn. 1 Afs 25/2006).

K výkladu § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů pak žalobkyně v žalobě poukazovala na mezerovitou právní úpravu připouštějící dvojí interpretaci, s tím, že ve smyslu známé judikatury Ústavního soudu se nelze přiklonit k výkladu tíživějšímu pro adresáta právní normy. Soud však pouze potvrdil, že výklad předmětného ustanovení provedený žalovaným byl správný, aniž by se již zabýval otázkou, v čem odporuje zákonu výklad žalobkyně.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti popřel správnost tvrzení žalobkyně a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K jednotlivým stížným důvodům setrval na svých závěrech uvedených v napadených rozhodnutích a dále zejména dodal, že se nemohlo jednat o vadu řízení, pokud správce daně neumožnil žalobkyni nahlédnout do předkládací zprávy, neboť tento dokument nepředstavuje žádný právně relevantní podklad, o který by se rozhodnutí o odvolání opíralo. K chybám účetnictví pak uvedl, že při účtování se může stát chyba, to ovšem není tento případ, kdy předložené účetnictví zobrazuje „jinou realitu“ než uvádějí smlouvy, o kterých vůbec účtováno nebylo, např. namítaná privativní novace závazku. Dále konstatoval, že původní znalecké posudky předložené žalobkyni jednoznačně zahrnují i hodnotu provedeného technického zhodnocení. Další předkládané důkazní prostředky lze považovat za účelové. Interpretací rozdílů pojmů „ukončení“ a „zánik“ nájemního vztahu nejsou pro posouzení otázky odpisů podstatné, neboť provedením vkladu nemovitosti byl nájemní vztah mezi manželi V. a žalobkyní ukončen. Technické zhodnocení nemovitosti provedla jiná společnost než žalobkyně, od které žalobkyně technické zhodnocení odkoupila. Technické zhodnocení se tak stalo majetkem žalobkyně podruhé; do daňových nákladů je však možné uplatnit odpisy pouze jednou. K výkladu § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů pak žalovaný dodal, že předmětné ustanovení nepřipouští žádnou dvojí interpretaci, ani možnost volby.

Kasační stížnost je důvodná.

V daném případě se Nejvyšší správní soud musel ještě před posouzením námitek hmotněprávních zabývat námitkami procesními, a to v prvé řadě námitkou směřující do zákonnosti provedené daňové kontroly.

Podstatou této námítky je tvrzení žalobkyně o provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně.

Jak vyplynulo ze správního spisu, daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1998 až 2000 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 1999 a 2000 u žalobkyně vskutku neprováděl místně příslušný Finanční úřad v Liberci, ale Finanční úřad v Ústí nad Labem, a to na základě pověření, vydaného dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem dne 28. 8. 2002, pod č. j. 12714/10/2002.

Určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti (např. § 4 daňového řádu) pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti.

Pouze daňové řízení vedené příslušným správcem daně odpovídá zásadě zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Existují však i výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i místně nepříslušný správce daně. Příkladem může být např. aplikace § 5 odst. 1

daňového řádu, tedy institut dožádání. Podle zmiňovaného ustanovení může místně příslušný správce daně požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Dožádání, v jehož rámci dochází k provádění úkonů daňového řízení místně nepřislušným správcem daně, je nutno odlišovat od institutu delegace místní příslušnosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu, jímž dochází k přenesení místní příslušnosti z jednoho správce daně na druhého, úkony daňového řízení v tomto případě provádí vždy správce daně místně příslušný (k právní povaze rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti a možnosti jeho soudního přezkumu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 123/2005 - 47, a ze dne 23. 5. 2007, č. j. 7 Afs 95/2006 - 56, oba na www.nssoud.cz, usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 230/03, ze dne 9. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 151/05, ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. III. ÚS 795/06, a ze dne 16. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 500/05, všechna na <http://nalus.usoud.cz>; dále též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51, www.nssoud.cz).

Za situace, kdy je správcem daně některý z územních finančních orgánů, uplatňuje se při určení příslušného správce daně logicky i norma organizační, tedy zákon o územních finančních orgánech. Tento zákon určuje hierarchickou strukturu územních finančních orgánů (finanční ředitelství – finanční úřady) založenou na principu subordinace. Soustava územních finančních orgánů jako celek je pak projevem vertikální dekoncentrace výkonu státní správy na jednom z úseků činnosti resortu Ministerstva financí. Princip subordinace je v předmětném zákoně vyjádřen zejména v ustanoveních § 4, § 8 odst. 2, § 9 písm. a), písm. c) a písm. h) [od 1. 1. 2006 písm. g)], § 10 odst. 1 a odst. 3.

Podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech (ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005) může finanční ředitelství v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, dotací a řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad.

Dle § 11 písm. e) zákona o územních finančních orgánech (ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005) pak může Ministerstvo financí v odůvodněných případech pověřit jiný než místně příslušný územní finanční orgán správou některých daní, řízením o přestupcích, prováděním revizí nebo výkonem dalších působností.

Procesní pravidla příslušnosti umožňují optimální využití struktury orgánů správy daně zakotvené v organizačních předpisech, a to při zachování rovnovážného stavu mezi principem efektivní správy a principem nadměrného nezatěžování daňových subjektů. Vychýlení z tohoto stavu je pak možno učinit pouze na základě zákona a zákonem stanoveným způsobem.

Z výše uvedeného vyplývá mimo jiné skutečnost, že za splnění zákonných podmínek může vůči daňovému subjektu konat úkony daňového řízení i místně nepřislušný správce daně. Tedy, okolnost provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně sama o sobě nevyvolává její automatickou nezákonnost. Je však nutno pečlivě zkoumat splnění oněch zákonných podmínek.

V daném případě Finanční ředitelství v Ústí nad Labem pověřilo provedením daňové kontroly u žalobkyně místně nepřislušný Finanční úřad v Ústí nad Labem podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Učinilo tak v obvodu své územní působnosti, přičemž daňovou kontrolu lze považovat za úkon v rámci správy daní (k otázce povahy daňové kontroly coby úkonu v daňovém řízení srov. např. č. 634/2005, č. 437/2005 Sb. NSS).

V uvedených souvislostech žalobkyně dále namítala, že pověřením bylo zasaženo její právo na součinnost s místně příslušným správcem daně (§ 2 odst. 9 daňového řádu), přičemž přiznávat práva a ukládat povinnosti lze v daňovém řízení podle § 32 odst. 1 daňového řádu jen rozhodnutím. Podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech by pak dle žalobkyně takové rozhodnutí mělo být i odůvodněno.

Při úvahách o právní povaze pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech nutno použít nejen výkladu jazykového, ale též systematického a teleologického.

Porovnáním s ostatními příbuznými instituty vztahujícími se k určení správce daně oprávněného k úkonům daňového řízení [jimiž jsou pravidla místní příslušnosti (zejména dle § 4 daňového řádu, ale případně též pravidla místní příslušnosti obsažená v jiných zákonech, např. v § 3 zákona o územních finančních orgánech), dožádání dle § 5 odst. 1, 2 daňového řádu, delegace dle § 5 odst. 3 daňového řádu, pověření dle § 11 písm. e) zákona o územních finančních orgánech a atrakce, resp. „podílení se na provádění úkonů“ dle § 9 písm. h) a § 11 písm. d) zákona o územních finančních orgánech] nutno dojít k závěru, že obsahově nejbližším instrumentem je dožádání. V obou případech je účelem provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení (dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech „některých úkonů v rámci správy daní“) místně nepřislušným správcem daně, a to v rámci konkrétně určeného daňového řízení u jednoznačně identifikovaného daňového subjektu.

Oproti tomu účelem pravidel místní příslušnosti dle § 4 daňového řádu a institutu delegace je určení či přenesení, tedy jinými slovy nové určení, místně příslušného správce daně, oprávněného vůči jednoznačně identifikovanému daňovému subjektu ke správě daně jako celku, tedy k provedení celého daňového řízení. Vyšší kvalitě vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem odpovídá v těchto případech i jeho formálnější pojetí – určení místní příslušnosti má až na zákonné výjimky svůj odraz v povinnosti registrace daňového subjektu, jejímž výsledkem je přidělení daňového identifikačního čísla a vydání osvědčení o provedené registraci (§ 33 daňového řádu), delegace místní příslušnosti na jiného správce daně se děje formou rozhodnutí správce daně vyššího stupně nadřízeného oběma dotčeným správcům daně a je spojena s přeregistrací.

Účelem pověření dle § 11 písm. e) zákona o územních finančních orgánech je pak přenesení výkonu uceleného výseku působnosti, spočívajícího např. ve „správě některých daní“ (viz výše), na místně nepřislušného správce daně, a to pro neurčitý počet daňových řízení a daňových subjektů. Je zřejmé, že vzhledem ke svému účelu musí být toto pověření vydáno ve formě abstraktního aktu s uvedením důvodů takového zásahu do pravidel místní příslušnosti. Účelem atrakce a „podílení se na provádění úkonů“ dle § 9 písm. h) a § 11 písm. d) zákona o územních finančních orgánech je přenesení pravomoci k provádění úkonů v jednotlivých případech na nadřízený orgán, tedy na orgán, který ze zákona takovou pravomoc obecně nemá.

Rozdíly mezi pověřením dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech a dožádáním pak spočívají jednak v subjektech aplikujících daný institut a jednak v důvodech jejich použití.

Zatímco v případě dožádání podle § 5 odst. 1 daňového řádu je dožadujícím orgánem sám místně příslušný správce daně, který v daném momentě vede daňové řízení a orgánem dožádaným jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (přičemž orgán nadřízený orgánu dožádanému je příslušný pouze k rozhodnutí sporu o opodstatněnost dožádání), 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.

Využití institutu dožádání je pak možno pouze tehdy, může-li dožádaný orgán požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji, oproti tomu pověřit jiný než místně příslušný finanční úřad podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech může finanční ředitelství v „odůvodněných případech“, tedy v rozsáhlejší množině případů.

Zatímco tedy smyslem institutu dožádání je naplnění zásady procesní ekonomie spoluprací správců daně založenou na žádosti vzešlé z vůle (procesní strategie, rozhodnutí) místně příslušného správce daně, smyslem pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně. Tato pravomoc má svůj legitimní účel v nutnosti specializovaného či koordinovaného postupu ve zvláštních a výjimečných případech, v nichž by se provádění předmětných úkonů daňového řízení jednotlivými místně příslušnými správci daně ukázalo ve svém důsledku kontraproduktivním [především u daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání (např. poskytování určitých služeb, výroba a obchod s konkrétními komoditami), subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou, subjektů, u kterých vzniká podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů (např. v souvislosti s jejich zapojením do řetězců a sítí), nebo subjektů, u nichž je provedení kontrolních úkonů z dalších příčin odborně a časově extrémně náročné], a jako taková by měla být jedním z pilířů akceschopnosti daňové správy.

Výše uvedené rozdíly mezi nyní porovnávanými instituty mají pak svůj odraz i v jejich formální stránce. Dožádání je realizováno procesním úkonem dle daňového řádu, z něhož vedle označení správců daně, daňového subjektu a vymezení požadovaného úkonu musí být (i s ohledem na možnost obrany dožádaného správce daně před neopodstatněným dožádáním) patrný i důvody vhodnosti (snadnost, hospodárnost, rychlost) dožádání. Do tohoto přípisu může daňový subjekt nahlížet za podmínek dle § 23 daňového řádu (tedy vždy, pokud není nutno zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny; jedná se vlastně o dokument, z něhož vyplývá oprávnění místně nepřísušného správce daně k provádění úkonů daňového řízení vůči daňovému subjektu.

Oproti tomu pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je vnitřním konkrétním aktem správy vydávaným v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti (o čemž svědčí i jeho zákonné označení, z něhož je patrná jeho zmocňující funkce), a to nikoli dle předpisu procesního, ale na základě předpisu organizačního (srov. Hendrych D. a kol.: Správní právo, Obecná část, 6. vydání, C. H. Beck, Praha, 2006, str. 235, marg. č. 270). Vzhledem k procesnímu dopadu tohoto aktu na jednotlivě určené daňové řízení musí však být i pověření součástí daňového spisu.

Co se týče jeho obsahu, musí pověření bez pochyby obsahovat označení pověřujícího, místně příslušného a pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít.

Nezbytným obsahem pověření však vzhledem k jeho povaze coby aktu řízení nutně nemusí být důvody jeho vydání. Na druhé straně však tyto reálné a objektivní důvody (zákon o územních finančních orgánech abstraktně označuje rozsah okolností, za nichž může finanční

ředitelství k vydání pověření přikročit jako „odůvodněné případy“), odpovídající výše uvedeným účelům pravomoci finančních ředitelství zakotvené v § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, musí existovat již v okamžiku vydání pověření. Je-li pak principem daňového řízení jeho vedení místně příslušným správcem daně, odpovídá nutně zásahu do tohoto principu právo daňového subjektu na sdělení důvodů této intervence. Smyslem tohoto práva je primárně možnost ověření splnění zákonných podmínek pro tento zásah, a s tím související možnost obrany daňového subjektu proti svévoli, tedy zneužití diskrece, ale i proti pouhému nesprávnému výkladu při aplikaci § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Nejsou-li předmětné důvody sděleny správcem daně automaticky (např. nejsou-li uvedeny na pověření předloženém daňovému subjektu pověřeným správcem daně) na počátku provádění dotčeného procesního úkonu nebo v přiměřené době na žádost daňového subjektu, má daňový subjekt právo podat proti prováděnému úkonu námitky z důvodu místní nepřislušnosti správce daně (srov. č. 1021/2007 Sb. NSS, podle něhož práva součinnosti zakotvená v § 16 odst. 4 daňového řádu nepochybně daňovému subjektu náleží i v jiných fázích daňového řízení i bez výslovného odkazu). I daňový subjekt se však musí v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (právo je psáno pro bdělé) sdělení důvodů domáhat, resp. proti úkonu prováděnému místně nepřislušným správcem daně brojit námitkou, včas, tedy v době přiměřené úkonu samému. Nelze tak připustit účelové či obstrukční podání žádosti či námitky již bez časové souvislosti s prováděným úkonem, tedy způsobem, který by byl spíše zneužitím poskytnutého práva.

Požádá-li tedy bdělý daňový subjekt o sdělení důvodů, je povinností správce daně mu takové důvody v přiměřené době vhodnou formou (písemně či v rámci ústního jednání) sdělit. Obsahem takového sdělení pak musí být pregnantní a dostatečně určité, byť s ohledem na okolnosti třeba i stručné, vylíčení konkrétních důvodů, které nadřazeného správce daně k vydání pověření vedly.

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).

Stejně tak je však takový úkon nezákonným, pokud včas uvedené či sdělené důvody budou nedostatečné, tedy budou např. nesrozumitelné, nejasné, neurčité či budou ve zjevném obsahovém nepoměru k významu intervenční pravomoci finančního ředitelství zakotvené v § 10 odst. 3 daňového řádu (jinými slovy budou ve zjevném nepoměru k výše již naznačenému smyslu tohoto ustanovení).

Ostatně zákonnost důvodů pro aplikaci § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, tedy otázka, zda místně nepřislušný správce daně byl k provedení konkrétního úkonu oprávněn či nikoli, je k žalobní námitce přezkoumatelná soudem i v případě, kdy se daňový subjekt sdělení důvodů tohoto postupu nedomáhal nebo místní nepřislušnost nenamítal. Jako takové pak musí být předmětné důvody seznatelné z daňového spisu.

Jak plyne z výše uvedeného, názor žalobkyně, že pověření musí mít formu rozhodnutí, je nesprávný. Podle § 32 odst. 1 daňového řádu lze v daňovém řízení ukládat povinnosti a přiznávat práva jen rozhodnutím. Dožádáním ani pověřením dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech však nejsou práva a povinnosti daňového subjektu zasažena ani závazně určena, místní příslušnost dosavadního správce daně zůstává zachována. Ani v jednom případě se současně nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., tedy o úkon správního orgánu podléhající samostatnému soudnímu přezkumu. Žalobkyně nepřipustně zúžila výklad zásady součinnosti (§ 2 odst. 9 daňového řádu) pouze na vztah

daňového subjektu a místně příslušného správce daně (příčemž vztah těchto subjektů je samozřejmě v množině vztahů vznikajících při správě daně početně absolutně dominantní), avšak z uvedeného ustanovení vyplývá právo/povinnost součinnosti s jakýmkoli „oprávněným“ správcem daně. Samotným určením oprávněného správce daně (místně nepřísušného) tak není zásada součinnosti a z ní vyplývající práva a povinnosti dotčena, normativním obsahem této zásady je totiž kvalita spolupráce při správném stanovení a vybrání daně. To však nic nemění na tom, že otázka „oprávněnosti“ místně nepřísušného správce daně k provedení úkonů daňového řízení je jedním z předpokladů zákonnosti daňového řízení jako celku a jako taková je samozřejmým a legitimním cílem soudního přezkumu např. v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně či řízení o ochraně před nezákonným zásahem.

V souzené věci předmětné pověření vydané Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem dne 28. 8. 2002, č. j. 12714/10/2002, žádné důvody neobsahuje, žalobkyně na jejich neuvedení poukázala poprvé v doplněních odvolání ze dne 13. 7. 2004, na tuto námitku však žalovaný ve zbylém průběhu řízení ani ve svých rozhodnutích nijak konkrétně nereagoval. Krajský soud pak ve svém rozsudku uvedl, že pokud by vyžadoval podložení vydání oprávnění zvláštními podmínkami, postupoval by mimo zákonný rámec.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobkyně namítala nesdělení důvodů, na jejichž základě daňovou kontrolu provedl místně nepřísušný správce daně, již bez časové souvislosti s uvedeným úkonem. Jestliže se tedy žalovaný s touto námitkou dostatečně nevypořádal, nelze tento jeho postup považovat za vadu řízení, která by mohla mít sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí. Na druhé straně se však nelze ztotožnit se závěrem krajského soudu, který se odmítl zabývat existencí zákonných podmínek pro vydání pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech finančním ředitelstvím. Jak shledal kasační soud, ze správního spisu nejsou patrné dostatečné důvody pro vydání předmětného pověření k provedení daňové kontroly Finančním úřadem v Ústí nad Labem. V takovém případě se však jedná o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly provedené místně nepřísušným správcem daně a tím i nezákonnost předmětných dodatečných platebních výměrů, rozhodnutí odvolacího orgánu a v neposlední řadě i nezákonnost rozsudku krajského soudu. Za nápravu této vady nemůže být v daném případě považováno Sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní z příjmů právnických osob za roky 1998, 1999 a 2000 podle § 32 odst. 9 daňového řádu, vydané dne 17. 5. 2004 Finančním úřadem v Liberci, pod č. j. 118018/04/192913/1460, neboť obsahově vychází z provedené daňové kontroly a přejímá závěry ze Zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob ze dne 17. 1. 2003, č. j. 4711/03/214540/1605 (sepsané Finančním úřadem v Ústí nad Labem).

Shledání vady řízení před správním orgánem takového stupně závažnosti pak kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumání hmotněprávních otázek.

Soud však považuje za nutné vyjádřit se, byť již nad rámec nosných důvodů tohoto rozhodnutí, i ke zbývajícím námitce procesního charakteru, totiž k otázce nahlížení do daňového spisu.

V daném případě žalobkyně nahlížela do spisu v průběhu odvolacího řízení ve dnech 18. 6. 2004 a 24. 6. 2004. V úředním záznamu ze dne 24. 6. 2004 správce daně mimo jiné uvedl: „*Nahlížení do neveřejné části spisu (průvodní dopisy, předkládací zpráva apod.) správce daně odmítl v návaznosti na § 23 odst. 2.*“

V odvolání proti rozsahu, v jakém bylo umožněno nahlédnutí do spisu, ze dne 28. 6. 2004, žalobkyně konkretizovala důvody, pro které trvala na nahlédnutí do předkládacích

zpráv a do související korespondence, totiž možnost ověřit dodržování procesních kompetencí v průběhu daňové kontroly a následného vyměřovacího a odvolacího řízení, a to pro účely zpracování odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob za léta 1998, 1999 a 2000.

Žalovaný odvolání proti rozsahu, v jakém bylo umožněno nahlédnutí do spisu, zamítl rozhodnutím ze dne 31. 8. 2004, č. j. 10768/150/04. V odůvodnění uvedl, že předkládací zprávu a ostatní korespondenci mezi správci daně, která nebyla daňovému subjektu předložena k nahlédnutí, lze podřadit pod „zápisy sloužící výhradně pro potřeby správce daně“. Předkládací zpráva může obsahovat nejen zákonné náležitosti, ale i subjektivní názor správce daně na spolupráci s daňovým subjektem, průběh daňového řízení, odkazy na majetkové poměry jiných subjektů, tj. i skutečnosti, které slouží výhradně pro potřeby správce daně. V jiném odstavci odůvodnění přitom žalovaný konstatoval, že předkládací zpráva neobsahuje jiné skutečnosti, než ty, které vyšly najevo v předchozím daňovém řízení a daňový subjekt s nimi byl seznámen.

Nezákonný postup při nahlížení do spisu následně žalobkyně uplatnila jako odvolací bod v doplněných odvolání proti dodatečným platebním výměrům, ze dne 13. 7. 2004. K tomuto bodu žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích shodně uvedl, že důvody, pro které chtěla žalobkyně nahlížet do spisu, byly pouhou záminkou k nahlížení do neveřejné části spisu, neboť korespondence mezi dotčenými úřady nebyla v důkazním řízení použita jako důkazní prostředek. Podtržením částí textu § 23 odst. 2 daňového řádu pak žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

S žalobním bodem mířícím poté do vady řízení spočívající v neumožnění nahlížení do předkládacích zpráv k odvoláním proti dodatečným platebním výměrům a do související korespondence mezi dotčenými úřady, se však krajský soud dostatečně nevypořádal, když se zcela mimo žalobní tvrzení a bez souvislosti s obsahem daňového spisu zabýval otázkou nahlížení žalobkyně do pověření vydaného Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly u žalobkyně (které ostatně bylo žalobkyni dobře známo). Krajský soud tak učinil svůj rozsudek v této části nepřezkoumatelným, neboť se nevyjádřil ke skutkovým a právním důvodům obsaženým v jednom ze žalobních bodů. Tedy i stížní námitka, týkající se způsobu soudního přezkumu žalobního bodu ohledně nahlížení do daňového spisu, by byla důvodná.

K problematice samotné se pak podává:

Nahlížení do spisu umožňuje daňovému subjektu seznámení s podklady pro rozhodnutí správce daně, a patří tedy mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces. Umožňuje daňovému subjektu nejen přístup k jeho daňovému spisu, ale současně mu dává možnost v kterémkoli stadiu řízení se informovat o veškerých úkonech správce daně, a považuje-li to za vhodné a potřebné, učinit další právní úkony.

Podle § 23 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Podle tohoto odstavce není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.

Uvedené ustanovení tak zakotvuje právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností, s určitými výjimkami. Nejedná se však o výjimky absolutní, neboť i do takových podkladů může správce daně povolit daňovému subjektu nahlédnout při splnění dalších zákonných podmínek. Jak vyplývá z textu dotčeného ustanovení, těmito podmínkami jsou mlčenlivost o poměrech jiných daňových subjektů, jiný zájem jiného daňového subjektu či osoby zúčastněné na řízení a odůvodněnost případu, kdy je nahlížení nutné pro další průběh daňového řízení.

K aplikaci § 23 daňového řádu se opakovaně vyjádřil Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (<http://nalus.usoud.cz>) uvedl:

„Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny.

Jak již Ústavní soud v minulosti mnohokrát uvedl, z doktríny materiálního právního státu, která našla svůj praktický výraz v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, vyplývá prioritní jednatelství před státem. Obecně tedy platí, že je to jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR. Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nálezy č. 143, str. 271 a násl.), a je to také jednatelství, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků.

Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že toto ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“

Cílem vyjmenovaných omezení je zcela evidentní ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně. Jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají daňového subjektu samotného, není zde žádného důvodu odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem (tedy i s předkládací zprávou), je-li to nutné pro další průběh daňového řízení. Již v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV.ÚS 179/01 (<http://nalus.usoud.cz>) přitom Ústavní soud uvedl, že „z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravující povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“

V daném případě se žalovaný ani v jednom případě (tedy v žalobou napadených rozhodnutích, jakož i v jeho rozhodnutí o odvolání proti rozsahu, v jakém bylo žalobkyni umožněno nahlédnout do daňového spisu, 31. 8. 2004, č. j. 10768/150/04), dostatečným a přezkoumatelným způsobem nevypořádal s jednotlivými (a výše specifikovanými) podmínkami pro umožnění nahlédnutí do částí spisu uvedených v § 23 odst. 2 daňového řádu. K tomu je nutno důrazně upozornit, že tyto podmínky se bezpochyby vztahují na všechny části spisu vyjmenované v § 23 odst. 2 daňového řádu, čemuž nasvědčuje již pouhý jazykový výklad (text věty první není gramaticky rozčleněn, věta druhá se vztahuje k větě první jako k celku), ale zejména též ústavně konformní výklad teleologický. Při splnění předemtných podmínek

je tedy povinností správce daně umožnit daňovému subjektu nahlédnutí do všech částí daňového spisu.

V souzené věci shledal kasační soud splnění uvedených podmínek, když žádný z požadovaných dokumentů neobsahuje skutečnosti zasahující do tajnosti poměrů jiných daňových subjektů, ani skutečnosti ohrožující zájmy jiných daňových subjektů nebo osob zúčastněných na řízení. Soud shledal dostačujícím též důvod, pro nějž se žalobkyně domáhala nahlédnutí i do předkládacích zpráv a korespondence mezi správci daně. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně, a tyto námitky nelze omezit tak, že s konkrétním postupem nebude daňový subjekt seznámen. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li mu postup správce daně znám. V daném případě tedy vzhledem k provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně na základě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech byl zcela legitimní požadavek žalobkyně na seznámení se s informacemi dokládajícími intenzitu zapojení Finančního úřadu v Ústí nad Labem do daňového řízení jako celku.

Kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. ledna 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu