



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **AŠ-ET spol. s r.o.**, se sídlem Žilinská 216, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 2790/14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 57 Af 33/2010 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 57 Af 33/2010 - 68, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Obsah kasační stížnosti

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 3. 2010, č. j. 1736/10-1300-402419 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

V kasační stížnosti namítá stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku přitom stěžovatel spatřuje v nesprávném vymezení jediného žalobního bodu obsaženého v úvodním odstavci žaloby, který doslova zní: „*Dne 23. 6. 2006 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2004 místně nepřislušný Finanční úřad v Karlových Varech. Na základě kontroly pak tento místně nepřislušný úřad sestavil zprávu o daňové kontrole č. j. 147057/07/128540/2304, kde mimo jiné i vyčíslil dodatečně vyměřenou daň. Toto vyčíslení pak bez bližšího zkoumání v té době místně příslušný Finanční úřad v Aši převzal na platební výměr č. j. 5331/08/124970/2112 ze dne 20. 2. 2008.*“ Z tohoto textu žaloby potom krajský soud dovedl při současné aplikaci rozsudku NSS č. j. 4 As 3/2008 – 78, ze dne

24. 8. 2010, že žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné pro nedůvodné pověření místně nepřislušného správce daně k provedení daňové kontroly. Stěžovatel nepopírá, že výše citovaný text žaloby zakládá vznik řádného žalobního bodu, rozchází se ovšem s krajským soudem v otázce jeho skutečného významu. Dle stěžovatele neobstojí vymezení tohoto žalobního bodu ve smyslu nedůvodného pověření dle § 10 odst. 3 zák. č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění místně nepřislušného správce daně k provedení kontroly.

Pokud by totiž žalobce chtěl vyjádřit nedůvodnost vydaného pověření, musel by v textu žaloby toto pregnantně uvést např. námitkou, že v projednávané věci vedl řízení nepřislušný správce daně, neboť vůbec nebyly dány podmínky pro vydání pověření nebo námitkou, že rozhodnutí je nezákonné proto, že správce daně nesdělil žalobci důvody pro vydání pověření. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na již vedené řízení před krajským soudem pod sp. zn. 57 Af 30-32/2010 s totožnými účastníky a s téměř totožným obsahem žalob a následné řízení o kasační stížnosti žalovaného před Nejvyšším správním soudem vedené pod sp. zn. 7 Afs 62/2012, kdy NSS zcela jednoznačně vymezil jednotlivé žalobní body předmětných žalob. Stěžovatel se domnívá, že rozsudek NSS č. j. 7 Afs 62/2012 - 37, ze dne 20. 9. 2012 na nyní projednávanou žalobu dopadá a jeho závěry jsou plně použitelné i v tomto řízení. Krajský soud tak pochybil, pokud prvý (a zároveň jediný projednávaný) žalobní bod v rozporu s ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. takto vymezil, a tím zkrátil stěžovatele v možnosti vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal za určující pro své zrušující rozhodnutí. Tento nesprávný postup je nejen popřením dispoziční zásady, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (viz rozsudek NSS č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, ze dne 14. 2. 2008).

Stěžovatel je přesvědčen, že dotčeným žalobním bodem žalobce v souladu s ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nenamítá provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně. Tuto námitku žalobce v samotném daňovém řízení nikdy nevznesl, sdělení, že místně nepřislušný správce daně předmětnou daňovou kontrolu provádí na základě pověření FŘ v Plzni bylo žalobci, aniž by ho při tomto úkonu jakkoli požadoval, zkonstatováno při zahajování daňové kontroly a bylo zaznamenáno přímo do protokolu o ústním jednání.

Stěžovatel v kasační stížnosti, i přes výše uvedenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, činí spornými i závěry, k nimž soud dospěl při hodnocení jím samotným vymezeného žalobního bodu, neboť důvody pro vydání zmiňovaného pověření v době jeho vydání existovaly; v tom odkazuje stěžovatel na spisový materiál.

Vydání pověření podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., (nyní § 8 odst. 4 cit. zákona) může finanční ředitelství v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad. Tehdy místně příslušný Finanční úřad v Aši dne 8. 10. 2004 požádal písemně (žádost č. j. 23733/04/124970/24690) o provedení úkonů na základě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech u žalobce, konkr. o provedení specializované kontroly, v odůvodnění žádosti uvedl, že má podezření na propojení daňového subjektu s jinými společnostmi a v tomto důsledku na účelové vystavování daňových dokladů v řetězci, které není možno v rámci vytykáčích řízení prokázat. Vzhledem k tomu, že ke dni 1. 6. 2005 vzniklo oddělení specializované kontroly při FÚ v Karlových Varech, bylo provedení požadovaného úkonu svěřeno tomuto správci daně a bylo mu za tím účelem vydáno pověření. Stěžovatel připomíná, že oddělení specializované kontroly bylo v dotčených letech oprávněno na základě čl. 6a tehdy platného Organizačního řádu územních finančních orgánů (předpis MF č. j. 481/12260/1997) v rámci správy daní provádět daňové kontroly v obvodu působnosti stanovené ředitelem finančního ředitelství především

pokračování

u daňových subjektů, působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání, subjektů, u nichž je provedení daňové kontroly odborně a časově náročné, subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou, subjektů, u kterých je podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů. Pověření k provedení daňové kontroly FÚ v Karlových Varech, tedy správcem daně místně nepřislušným, bylo dle názoru stěžovatele podloženo odpovídajícími důvody a bylo tak učiněno v souladu s právními předpisy a s cílem řádného zabezpečení výkonu správy daní.

Stěžovatel se nedomnívá, že by daňové řízení bylo zatíženo vadou, jejíž intenzita by způsobovala nezákonnost daňové kontroly, a tím i nezákonnost navazujících rozhodnutí správců daně, a zároveň je přesvědčen, že předmětná daň byla žalobci pravomocně vyměřena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro její doměření. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k výzvě soudu ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti v intencích ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z podané stručné žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce, tak jak uvedl stěžovatel v kasační stížnosti, konstatoval v úvodu žaloby skutkový stav, tj. že kontrolu provedl místně nepřislušný Finanční úřad v Karlových Varech, tento sestavil zprávu o kontrole a na základě této již místně příslušný správce daně bez dalšího zkoumání vydal platební výměr. Dále žalobce v žalobě uvádí, že *„rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné z následujících důvodů: žalovaný v rozporu s ust. zákona č. 337/1992 Sb., § 16 odst. 4 a dále § 31 odst. 8 navýšil daňovou povinnost žalobce. Odůvodnění, že v odvolání napadený postup, kdy u firem majících posoudit cenu obvyklou pro vyřazené počítače probíhalo místní šetření, je obcházením zákona a hrubou desinterpretací prováděné činnosti. Tyto firmy ani jejich pracovníci nedisponují kvalifikací pro obor znalec. Uvedeným pracovníkům, u kterých prý probíhalo místní šetření, které však zajisté nemůže probíhat ve věci daňového řízení jiné firmy než té, která je šetřena, a jde tudíž o nezákonný postup a důkazy získané v rozporu se zákonem, byly poskytnuty jen dílčí informace, dané zboží nikdy neviděli a nemohli posoudit jeho skutečný stav a tudíž cenu. Byli-li daní pracovníci vyslýcháni a odpovídali na otázky související s daňovým řízením žalobkyně, pak jde nepochybně o výslech svědků a bránění účasti na tomto výslechu pseudodefinováním postupu jako místního šetření je zneužitím zákona. Jde o zcela nepřijatelné obcházení zákona, a to opakovaně, pokud je znemožněno právo na přítomnost žalobkyně při jednání se znalci, v tomto případě však toliko třetími osobami, jejichž výpověď používá žalovaný orgán jako důkaz.“*

Jednání žalovaného je v hrubém rozporu se zákonem chráněnými právy žalobkyně a podklady, na jejichž základě žalovaný navýšil daň, nesplňují požadavky na důkazy použitelné v daňovém řízení.“

Z takto formulované žaloby zcela zjevně vyplývá, že žalobce namítá porušení konkr. procesních ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, konkr. upření práva žalobce klást svědkům, resp. znalcům otázky při místním šetření, resp. žalobce vytýká správci daně, že nesprávně posoudil procesní postavení třetích osob, a de facto obešel ust. § 16 odst. 4 cit. zákona tím, že vyslýchané osoby nebyly v postavení svědků, ale v postavení osob přezvědných. Dále namítá žalobce zcela obecně porušení ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní; cit ustanovení přitom upravuje, které skutečnosti v řízení prokazuje správce daně.

Rovněž tak z vyjádření k žalobě, které podal žalovaný, jednoznačně vyplývá, že předmětem sporu není to, že by kontrolu prováděl správce daně, který nebyl místně příslušný, nezákonně, resp. bez příslušného pověření, resp. bez odůvodnění pověření, neboť žalovaný jednak v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které výše nastolenou otázku vůbec neřešilo, neboť nebyla předmětem odvolání, a dále se vyjadřoval ke způsobu zjišťování ceny počítačů při prováděných místních šetřeních, konstatuje přitom, že cílem žalobou napadeného postupu správce daně bylo zjistit cenu, za kterou se běžně obchodovalo s použitými počítači odpovídající době vyřazení (potažmo stáří počítače) a určitému konkrétnímu typu počítače. Vyjadřuje se rovněž k tomu, proč správce daně se konkrétních osob dotazoval jakožto osob přezvědých na skutečnosti jim obecně známé, přitom konstatuje, že žalobce nebyl zkrácen na právu být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky, atd.

Nejvyšší správní soud ověřil rovněž z rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 5. 3. 2010, že žalobce v něm poukazuje na institut osoby přezvědné a na rozdílné postavení svědků; namítá, že výpovědi získané od osob, které měly být v postavení svědka nelze použít jako zákonný důkaz v daňovém řízení; dále odvolání směřuje k hodnocení důkazů a hmotněprávnímu posouzení věci, žalobce zpochybňuje správnost hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně apod. Se závěry odvolacího řízení, s hodnocením důkazních prostředků byl žalobce seznámen sdělením č. j. 9524/09-1300-402419 ze dne 20. 11. 2009 a bylo mu umožněno, aby se k tomu vyjádřil.

Ze zprávy o předmětné daňové kontrole provedené u žalobce se rovněž např. podává, že dne 24. 9. 2007 proběhlo ústní jednání, jehož předmětem bylo seznámení žalobce s kontrolními zjištěními, byl sepsán protokol, ke sděleným skutečnostem se žalobce na místě nevyjádřil, dne 4. 10. 2007 zaslal správci daně vyjádření stran vyplacené provize za získání zakázky, apod.; další jednání proběhlo dne 17. 10. 2007; v žádném z těchto, ani dalších jednání, jejichž obsah je detailně popsán ve zprávě o kontrole, nevyplývá, že by žalobce nebo jeho zástupce, který jej v průběhu daňového řízení zastupoval, namítali nezákonnost prováděné kontroly z důvodu jejího neodůvodněného provedení místně nepříslušným správcem daně, nezpochybňoval nikterak udělené pověření ke kontrole, žalobce jakož i jeho zástupce správci daně poskytovali veškerou součinnost. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce ani v průběhu daňové kontroly nezpochybňoval udělené pověření pro správce daně, který kontrolu prováděl.

Krajský soud tak zcela nepřipadně dovedl z pouhého konstatování skutkového stavu věci v úvodním odstavci žaloby, žalobní bod, který poté podrobil svému přezkumu a zaměřil se na právní úpravu obsaženou v ust. § 4, resp. § 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Skutečné důvody žaloby, které byly konkrétně v žalobě přímo jako důvody i označeny, přitom zcela pominul.

Odůvodnění rozsudku poté založil krajský soud na judikatuře Nejvyššího správního soudu k ust. § 10 odst. 3 výše cit. zákona, přitom za důvod, pro který shledal „žalobcem uplatněnou námitku“ důvodnou, označil skutečnost, že součástí správního spisu není relevantní listina, která by zdůvodňovala pověření Finančního úřadu v Karlových Varech podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Současně konstatuje, že součástí správního spisu (část nazvaná KONTROLA DPH 2003 a 2004, č. l. 2) je listina ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160, označená jako „Pověření podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů“ vydaná Finančním ředitelstvím v Plzni; v textu listiny je uvedeno, že žalovaný (ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech) pověřuje „*Finanční úřad v Karlových Varech, který není ve smyslu § 4 zákona č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, místně příslušným správcem daně, provedením daňové kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, včetně*

pokračování

dílčích úkonů procesně souvisejících, u daňového subjektu (následují údaje specifikující žalobkyni, její sídlo a DIČ, druh daně a zdaňovací období). Dále krajský soud uvádí, že součástí výše specifikované části správního spisu, konkrétně na č. l. 3, je rovněž Protokol o ústním jednání ze dne 23. 6. 2006 č. j. 105144/06/128540/2517. V něm je konstatováno zahájení daňové kontroly podle § 16 daňového řádu u žalobkyně. V první větě části protokolu uvozené jako „Průběh jednání“ je uvedeno: „Daňový subjekt byl informován a bere na vědomí, že Finanční úřad v Karlových Varech zahajuje tímto jednáním na základě Pověření FŘ v Plzni č. j. 5108/06-160 ze dne 30. května 2006, kontrolu podle ustanovení § 16 zákona.“.

Krajský soud v kontextu uvedeného konstatuje, že není rozhodné, že žalobce námitku provádění daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně nevznesl v průběhu daňového řízení; pokud však tuto námitku uplatnil v žalobě, je povinností soudu zabývat se existencí zákonných podmínek pro vydání pověření podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech (finančním ředitelství). V návaznosti na svůj závěr o nezákonnosti prováděné kontroly poté krajský soud dospěl k závěru, že daň byla žalobci doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud dává stěžovateli zcela za pravdu v tom, že žalobce ani v průběhu daňového řízení, ale ani v podané žalobě nikterak nebrojil proti tomu, že kontrolu prováděl místně nepříslušný správce daně bez příslušného pověření, resp. že v pověření nebyly sděleny konkrétní důvody, resp. že ani neexistovaly důvody pro pověření, přitom tato skutečnost by měla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud tak vykročil zcela jiným směrem přezkumu, než jaký vymezil žalobce. Nelze přisvědčit krajskému soudu v tom, že by bylo lze obsah úvodního odstavce žaloby posoudit jako námitku týkající se (místní) nepříslušnosti správce daně, který provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty. Nadto rozšiřuje-li krajský soud takto vlastní formulovanou námitku dále na otázku existence důvodů pro pověření místně nepříslušného správce daně, je třeba konstatovat, že takovou námitku z textu žaloby nelze shledat již vůbec, a to ani v „nejhrubších obrysech“ (krajský soud se zde dovolává rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, z něhož cituje: „...je nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné.“).

Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že z obsahu prvního odstavce žaloby lze dovodit, že žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné mj. i pro nedůvodné pověření místně nepříslušného správce daně k provedení daňové kontroly, učinil tak zcela nepřipadně a podsouvá žalobci žalobní námitku, kterou neuplatnil a argumentaci tímto směrem v žalobě vůbec nevedl. Krajský soud se ne zcela případně dovolává výše označeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, neboť žalobce ve věci nyní projednávané námitku, pro kterou považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, jasně formuloval, zcela jednoznačně vymezil žalobní bod, a to nesprávné hodnocení provedených důkazů - svědeckých výpovědí, resp. výpovědí osob, které byly považovány za osoby přezvědčné, ačkoli se ve skutečnosti jednalo o svědky; žalobce tedy nezákonnost rozhodnutí žalovaného založil zcela zjevně na vadách řízení, konkr. tedy na porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a na průběhu dokazování (§ 31 odst. 8 cit. zákona).

Zatímco v cit. rozsudku rozšířeného senátu, na který krajský soud odkazuje, se jednalo o případ, kdy žalobkyně podala žalobu k poštovní přepravě poslední den zákonné lhůty, a soudu tak došla až po jejím uplynutí, proto nepřistoupil soud k postupu dle § 37 odst. 5 s. ř. s., tedy nevyzval žalobkyni k odstranění vady žaloby, přitom jediná námitka obsažená v žalobě samé byla

že „žalobkyně byla zkrácena na svých právech, zejm. pak na právu vlastnickém k pozemku parc. č. 121 zahrada, v k. ú. Troja“, v případě nyní projednávaném byl faktický stav zcela jiný, neboť žalobce žalobní námitku formuloval zcela jednoznačně a rozsah přezkumu vymezil. Krajský soud tak zcela nedůvodně a nepřipustně rozšířil předmět přezkumu nad rámec legitimně vymezený žalobcem. Krajský soud tak naformuloval žalobní námitku, která nebyla uplatněna (přitom žalobní námitkou, kterou žalobce uplatnil se vůbec nezabýval).

V cit. rozsudku rozšířený senát zdejšího soudu však mimo jiné též uvádí: „...*(j)*e třeba současně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrzdovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty. Jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

Je pravdou, že rozšířený senát konstatoval, jak cituje krajský soud, že „je nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrušších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné.“, nicméně dále též se v rozsudku rozšířeného senátu uvádí: „Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymežit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum. Bude-li žaloba podaná v zákonné lhůtě pro podání žaloby obsahovat žalobní bod (body) alespoň ve shora vymezené míře konkrétnosti, vznikne vždy krajskému soudu procesní povinnost postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s., tj. vyzvat žalobce k odstranění vad žaloby tak, aby mohla být věcně projednána; v popsaném případě vada spočívá v nedostatečné specifikaci žalobního bodu. Odmítnout žalobu, jak to učinil městský soud, lze jen tehdy, když ve lhůtě pro podání žaloby žalobce nepředestřel žádný takový žalobní bod, popřípadě jen natolik nekonkrétní, že žalobu nebylo možno projednat, a žalobce na výzvu soudu tuto vadu ve stanovené lhůtě neodstranil.“

V projednávané věci však žalobce zcela dostačujícím způsobem tvrdil právní důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí, tyto však krajský soud vůbec nebral v potaz, a namísto toho vytvořil důvody vlastní, které nadto neměly ani oporu v celém průběhu daňového řízení, ale ani v textu žaloby, ale ani ve správním spise.

Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žaloba musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví tedy vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) žalovaným nebo správním orgánem prvního stupně; bez výslovného projevu vůle žalobce s ním nelze disponovat. To znamená, že správní soud je povinen přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí jen v mezích vyčtených vnesenými žalobními body. Pokud by tak neučinil a některé žalobní body by ponechal stranou své pozornosti při současném zamítnutí žaloby, bylo by jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné

pokračování

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 přihlídnout z úřední povinnosti, zatížil by své rozhodnutí jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 - 84, dost. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, uvedl: „*Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.*“ V tomto kontextu lze odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78, v němž soud mimo jiné konstatoval: „*Pokud krajský soud přezkoumává správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), má žalobce legitimní očekávání, že žalobními body nastavil referenční rámec soudního přezkumu. Rozsudek, jímž se žaloba zamítá, založený na odlišné právní argumentaci než správní rozhodnutí a žaloba (k níž se proto žalobce nemohl vyjádřit), je překvapivý a porušuje právo žalobce na spravedlivý proces.*“ V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, Nejvyšší správní soud uvedl: „*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*“. Rovněž např. v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, Nejvyšší správní soud uvedl: „*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. 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*“.

Krajský soud v projednávané věci naformuloval žalobní námitku, která nebyla uplatněna, přitom důvody, pro které považuje žalobce rozhodnutí žalovaného za nezákonné, resp. námitkou, kterou žalobce výslovně uplatnil, se vůbec nezabýval.

Nejvyšší správní soud pouze *obiter dictum* považuje za vhodné uvést, že zcela jistě je třeba legitimně vycházet z faktu, že v daňovém řízení jednají správci daně v souladu se zákony a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a také na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejpřesněji, přičemž v tomto ohledu nejsou vázáni jen návrhy daňových subjektů. I v odvolacím řízení může odvolací orgán při rozhodování přihlídnout ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, vysly-li při přezkoumávání najevo. Je tedy zřejmé, že v daňovém řízení správce daně i odvolací orgán jednají především z úřední povinnosti. Naproti tomu nezákonnost rozhodnutí soud zkoumá zásadně jen k námitce v mezích žalobních bodů. Je třeba brát v potaz, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které soudní řád správní připouští výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí (ust. § 76 odst. 2 s. ř. s.).

Provádění kontroly místně nepříslušným správcem daně nemůže mít v intencích konstantní judikatury zdejšího soudu za následek ani nicotnost rozhodnutí (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, dále rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 146/2004 - 66, rozsudek ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 Afs 27/2003 - 55

a další, vše dost. na www.nssoud.cz). Nadto provedení kontroly místně nepříslušným správcem daně neobstojí jako relevantní důvod pro vyslovení nicotnosti ani v podmínkách ust. § 105 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; jakkoli v projednávané věci bylo postupováno ještě dle zákona o správě daní a poplatků, je třeba důvody nicotnosti posuzovat obdobně.

Lze tak uzavřít, že aktivitu krajského soudu a jeho vykročení z rámce přezkumné činnosti nelze ospravedlnit ani z pohledu ust. § 76 odst. 2 s. ř. s., nadto krajský soud v intencích uvedeného ustanovení ani neuvažoval.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné též konstatovat, že je srozuměn s judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, sp. zn. III. ÚS 1341/08, ze dne 29. 4. 2010, etc.), která ovlivnila i judikaturu správních soudů; když Ústavní soud konstatoval, že je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr dle Ústavního soudu platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 d. ř., aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit; k zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.

Nicméně v projednávané věci nelze postup krajského soudu ospravedlnit ani ve světle těchto závěrů; tak by tomu bylo pouze tehdy, pokud by ze spisového materiálu vyšlo nade vší pochybnost najevo, že daň byla vyměřena zjevně po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a tuto skutečnost by nerefletoval ex offio správce daně a prekluzi práva by nenamítl ani sám daňový subjekt, resp. i tehdy, pokud by úkon, kterým by běh lhůty byl ovlivněn, byl nicotný. Ne tak však tomu může být v případech, kdy na běh prekluzivní lhůty mají vliv další skutečnosti, způsobilé běh lhůty přerušit, přitom takové skutečnosti nejsou ze spisu seznatelné a ani žalobce je nikterak nezpochybňuje a nečiní mezi nimi a nezákonností rozhodnutí žádný kauzální nexus. (Uvedené platí tím spíše v podmínkách zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád; lze totiž pouze stěžít požadovat, aby soud ex offio zjišťoval, zda byly či nebyly učiněny úkony nebo nastaly skutečnosti, které by mohly běh lhůty přerušit, stavět nebo lhůtu prodloužit - viz ust. § 148 odst. 2, 3, 4 cit. zákona, neboť řada úkonů, resp. skutečností nemusí být ani obsahem spisu). Pokud však žalobce určitý úkon provedený správcem daně zpochybní, je povinností soudu se poté i s otázkou prekluze, byť i není obsahem žalobní námítky, vypořádat).

V projednávané věci však žalobce samotné provedení kontroly, jakožto relevantního úkonu, který přerušuje běh prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale ani důvodnost pověření k tomuto úkonu nikterak nezpochybnil a ani z průběhu vedeného daňového řízení nic nenasvědčovalo pro takový závěr; žalobce nevyužil např. ani postupu dle § 82 s. ř. s., apod. Tyto pochybnosti, které neodpovídaly obsahu správního spisu, si dovodil toliko krajský soud.

Nejvyšší správní soud tak zásadně nesdílí názor krajského soudu, že žalobce v úvodu žaloby vymezil žalobní bod, v němž namítl, že nebyly dány podmínky pro to, aby žalovaný pověřil provedením daňové kontroly místně nepříslušný finanční úřad. Pokud tedy krajský soud posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí skrze námítku, že v případě žalobce nebyly dány podmínky pro vydání pověření, zatížil své řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Jak již bylo podáno výše, krajský soud je při svém rozhodování vázán

pokračování

striktní dispoziční zásadou. To znamená, že mu nepřísluší nahrazovat vůli žalobce, z jakých skutkových a právních důvodů měla být posouzena zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Současně tímto nepřipadným postupem krajský soud zkrátil stěžovatele v možnosti vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal 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 (který takto krajský soud posoudil) vyjádřen zcela pregnantně, tj. pokud by žalobce např. namítal, že v projednávaných věcech vedl řízení nepřislušný 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 žalobci důvody pro vydání pověření z 30. 5. 2006, jejichž sdělení se domáhal, a že z tohoto důvodu nemůže mít provedená kontrola 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.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nepřipadně rozšířil žalobní bod obsažený v podané žalobě, když zaměnil jeho obsah. Vznesené námitky tak byly rozdílné nejen okamžikem uplatnění námítky, 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. Současně však nedostal krajský soud ani povinnosti přezkoumat veškeré uplatněné námitky, když námitky žalobce týkající se posouzení věci in meritum ponechal zcela stranou a nikterak se s nimi nevypořádal. Neodpověděl tak na zásadní námitku žalobce, tedy, zda bylo po právu vyměřeno a zda se tak stalo v řízení, které vykazovalo procesní vady, pro které má žalobce za to, že získané důkazy neobstojí, a nebo tomu tak není.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, a proto jej dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. června 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu