ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **O., a. s.**, zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, za účasti **Ministerstva financí,** se sídlem v Praze, Letenská 15, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2004, č. j. 8 Ca 99/2003 – 104,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2004, č. j. 8 Ca 99/2003 – 104, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 12. 2. 2003, č. j. 184/44420/2002.

Vydání napadeného rozhodnutí ministerstva předcházela následující rozhodnutí:

Dne 27. 9. 2000 rozhodlo Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) o změně platebního výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 14. 1. 1999 tak, že původní výši nadměrného odpočtu 103 874 Kč změnilo na 338 897 Kč. Rozhodnutí obsahuje podrobné odůvodnění, z jakých důvodů finanční ředitelství nepovažovalo nárok na odpočet daně z přijatých dokladů č. 3103/97-2 a č. 7/Z/97, oba ze dne 31. 3. 1997, za oprávněný.

Stěžovatel požádal ministerstvo o povolení přezkumu tohoto rozhodnutí dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňového řádu“), následně proti němu podal žalobu u Krajského soudu v Brně.

Ministerstvo na základě jeho žádosti vydalo dne 20. 12. 2001 rozhodnutí, kterým povolilo přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2000 s tím, že ohledně dokladu č. 7/Z/97 z 31. 3. 1997 nebylo jednoznačně prokázáno, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Ministerstvo uložilo finančnímu ředitelství v dalším řízení prokázat, zda toto zdanitelné plnění bylo dodavatelem uskutečněno či nikoliv, dle výsledku důkazního řízení poté rozhodnout o daňové povinnosti dodavatele i odběratele. Finanční ředitelství vydalo dne 8. 1. 2002 rozhodnutí, kterým změnilo výši nadměrného odpočtu z částky 338 897 Kč na 676 886 Kč s odůvodněním, že na základě právního názoru ministerstva byl přiznán nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění dle dokladu 7/Z/97 ze dne 31. 3. 1997 v plné výši, nebyl však přiznán nárok na odpočet daně ve výši 155 320 Kč z přijatého zdanitelného plnění dle dokladu č. 3103/97-2 z 31. 3. 1997.

Stěžovatel proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, ve kterém namítal, že nedošlo k odstranění vad řízení a předchozích rozhodnutí. Předchozím rozhodnutím ministerstva bylo žádosti o přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2000 vyhověno jen zčásti, a to bez odůvodnění. Stěžovatel se závěry správců daně, zejména finančního ředitelství, nesouhlasil, v odvolání poukázal na důvody jejich nezákonnosti.

Ministerstvo odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 12. 2. 2003 zamítlo, stěžovatel podal u Městského soudu v Praze žalobu, v níž namítal dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), nezákonnost tohoto rozhodnutí. Stěžovatel v žalobě uvedl, z jakých důvodů považuje postup finančního ředitelství i finančního úřadu za nezákonný, cítil se být zkrácen na svých právech tím, že ministerstvo neuznalo v napadeném rozhodnutí tyto námitky za důvodné a považovalo postup správců daně za správný.

Městský soud v Praze napadeným rozhodnutím žalobu zamítl. V odůvodnění se nejprve zabýval žalobními body po věcné stránce, konstatoval důkazy provedené správním orgánem, aniž by bylo zcela zřejmé, jaké k nim zaujal stanovisko, konstatoval pouze, že neshledal pochybení v postupu ministerstva ani obou správců daně. Dále soud poukázal na obsah ustanovení § 55b daňového řádu a vyjádřil závěr, že žalobní námitky uplatněné žalobou směřují proti jinému rozhodnutí, než které je v žalobě označeno jako napadené a jehož zrušení se stěžovatel domáhá. Rozhodnutím napadeným žalobou ministerstvo zamítlo odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství, které bylo výsledkem přezkumného řízení provedeného podle § 55b odst. 6 daňového řádu. Žalobní námitky však směřují svou podstatou proti obsahu rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti původnímu platebnímu výměru. Toto rozhodnutí však nebylo nahrazeno jiným, nýbrž bylo změněno, obsahem rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2002 je tedy pouze předmětná změna učiněná v důsledku vysloveného právního názoru ministerstvem. Ministerstvo se proto zabývalo výlučně učiněnou změnou, odkázalo na důvody, pro něž byl přezkum povolen. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumává soud napadené rozhodnutí v rámci žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), ty se výlučně týkají postupu a rozhodování správních orgánů ve vytýkacím řízení, nikoliv skutečností, ohledně kterých bylo vedeno přezkumné řízení, tj. dokladu č. 7/Z/97 ze dne 31. 3. 1997.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze kasační stížnost. Dle názoru stěžovatele rozhodnutí soudu spočívá na nesprávném posouzení možnosti přezkoumání celého daňového řízení na základě podané žaloby proti rozhodnutí vydanému na základě posledního přípustného opravného prostředku, je proto dán důvod kasační stížnosti

dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Upozornil na skutečnost, že po povolení přezkumu dle § 55b daňového řádu bylo finančním ředitelstvím vydáno ve věci dne 8. 1. 2002 nové rozhodnutí, které nahradilo původní rozhodnutí ze dne 27. 9. 2000. Z tohoto důvodu byla Krajským soudem v Brně odmítnuta žaloba, která napadala nezákonnost tohoto původního rozhodnutí ze dne 27. 9. 2000. Stěžovatel neměl možnost podat žalobu proti tomuto novému rozhodnutí v jiné fázi řízení. Rozhodnutí ministerstva o povolení přezkumu, ve kterém zavázal finanční ředitelství přezkoumat své rozhodnutí pouze zčásti, je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno, proti následně vydanému rozhodnutí finančního ředitelství byl v souladu se zásadami správního soudnictví povinen vyčerpat všechny přípustné opravné prostředky. Stěžovatel namítá, že při respektování závěru Městského soudu v Praze by povolením přezkumu na základě mimořádného opravného prostředku byla omezena možnost přezkumu rozhodnutí správního orgánu nezávislým soudem, což je nepřípustné. Odmítnutím ochrany ze strany Krajského soudu v Brně a Městského soudu v Praze došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, tj. práva na soudní ochranu a spravedlivý proces.

Dále stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost rozhodnutí, neboť soud nejprve hodnotil věcnou stránku nároku na odpočet a následně žalobu zamítl s odůvodněním, že žalobní námitky směřují proti jinému rozhodnutí, než je v žalobě označeno. Při věcném posouzení věci se Městský soud v Praze dopustil nezákonnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť neuznal důvodně vytýkané vady řízení spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu, neprovedení navrhovaných důkazů a chybného hodnocení důkazů ze strany správce daně, tj. zohlednění jediného důkazu, a to protokolu sepsaného v daňovém řízení s jiným subjektem. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud posoudil důvody uplatněné v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud byl povinen v prvé řadě zvážit důvodnost námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, když Městský soud v Praze nejdříve konstatoval a částečně hodnotil jednotlivé důkazy provedené správci daně v předcházejícím daňovém řízení, poté uvedl, že neshledal procesní pochybení správce daně a na závěr se vyjádřil, že důvodem zamítnutí žaloby je skutečnost, že žalobní námitky nesměřují proti napadenému rozhodnutí. Takové odůvodnění rozsudku je v každém případě rozporuplné, ovšem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se nejedná o nesrozumitelnost rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesrozumitelnost v uvedeném smyslu není dána dílčími nedostatky odůvodnění rozhodnutí, důvodem zrušení rozhodnutí pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je nesrozumitelnost výroku rozhodnutí, tj. že z něho nelze spolehlivě zjistit, jak bylo ve věci rozhodnuto. Takovou vadou napadené rozhodnutí netrpí, neboť je zřejmé, že žaloba byla zamítnuta. Přes nesystematický a nelogický postup soudu při odůvodnění rozhodnutí je též zřejmé, že za hlavní důvod zamítnutí žaloby Městský soud v Praze považoval obsah žalobních bodů, které dle jeho názoru nesměřovaly proti napadenému rozhodnutí (strana 9, šestý odstavec napadeného rozhodnutí). Pokud byla žaloba zamítnuta z uvedeného důvodu, pak soud neměl možnost hodnotit věc meritorně, jak zčásti učinil, tuto vadu však Nejvyšší správní soud považuje za procesní pochybení, které nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Stěžovatel se dále domníval, že rozhodnutí soudu spočívá na nesprávném posouzení možnosti přezkoumání celého daňového řízení na základě podané žaloby proti rozhodnutí vydanému na základě posledního přípustného opravného prostředku. Městský soud v Praze

ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí ministerstva v sobě neobsahovalo posouzení nároku stěžovatele na nadměrný odpočet prokazovaný dokladem č. 3103/97-2, neboť předmětem přezkoumávaného rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2002 byla pouze změna učiněná v důsledku vysloveného právního názoru ministerstvem.

Pro posouzení důvodnosti vznesené námitky bylo tedy zásadní, zda obsahem rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2002 je i závěr správce daně ohledně nároku stěžovatele na nadměrný odpočet prokazovaného dokladem č. 3103/97-2, jehož přezkumu by se stěžovatel mohl odvoláním či podáním žaloby ve správním soudnictví proti tomuto rozhodnutí domáhat.

Jak vyplývá ze správního spisu, výrok původního rozhodnutí ze dne 27. 9. 2000 stanovil nárok stěžovatele na nadměrný odpočet ve výši 338 897 Kč, s uvedením důvodů, pro které finanční ředitelství nepovažovalo dílčí nároky na odpočet daně dle přijatého dokladu č. 3103/97-2 a č. 7/Z/97 za oprávněné. Toto rozhodnutí bylo po povolení přezkumu změněno rozhodnutím ze dne 8. 1. 2002, podstatou změny bylo navýšení nároku na odpočet daně z přijatelného zdanitelného plnění dle dokladu 7/Z/97 ze dne 31. 3. 1997 v plné výši, ohledně nároku na odpočet daně ve výši 155 320 Kč z přijatého zdanitelného plnění dle dokladu č. 3103/97-2 finanční ředitelství setrvalo na svém původním rozhodnutí.

Finanční ředitelství z možností daných mu při vydání nového rozhodnutí ustanovením § 55b odst. 1 daňového řádu zvolilo změnu rozhodnutí. Je nutno si uvědomit, že výrok rozhodnutí o nároku na nadměrný odpočet je svou povahou nedělitelný, určuje celkovou výši nároku za určité zdaňovací období. Tento nárok je dán součtem jednotlivých dílčích nároků na odpočet v průběhu zdaňovacího období, u kterých daňový subjekt prokáže splnění zákonných podmínek (zde § 19 zákona č. 588/1992 Sb. ve znění platném v době vydání napadeného rozhodnutí). Ve výroku je tak uvedena konkrétní finanční částka, která je výsledkem posouzení oprávněnosti či neoprávněnosti uplatnění všech dílčích nároků na odpočet vyplývajících z jednotlivých zdanitelných plnění. Změní-li správce daně posouzení oprávněnosti jednoho z dílčích nároků, pak má tato změna vliv na jeho celkovou výši, výrok rozhodnutí tvořen výslednou částkou musí být změněn v plném rozsahu, přestože posouzení ostatních dílčích nároků zůstává nedotčeno. Tak tomu bylo v případě rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2002, které nově upravovalo celkovou výši nároku na nadměrný odpočet stěžovatele za březen 1997.

Pokud stěžovatel nesouhlasil s důvody posouzení dílčího nároku na odpočet na základě přijatého zdanitelného plnění dle dokladu č. 3103/97-2, pak mohl své námitky uplatnit pouze proti rozhodnutí, které platně upravovalo celkovou výši nároku na nadměrný odpočet za dané zdaňovací období, což je rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2002. Finanční ředitelství uvedlo důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění dle dokladu č. 3103/97-2 v odůvodnění rozhodnutí ze dne 27. 9. 2000.

Proti rozhodnutí finančního ředitelství vydanému v přezkumném řízení je možno se odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení. Ustanovení § 55b odst. 6 daňového řádu, které toto právo stanoví (ani žádné jiné v části páté daňového řádu), neobsahuje žádné omezení ani zvláštní režim odvolacího řízení proti takovému rozhodnutí, je proto nutno je chápat jako založení práva daňového subjektu na řádné dvoustupňové řízení i v případě rozhodnutí o výsledku přezkoumání dle § 55b daňového řádu. Na odvolací řízení prováděné ministerstvem financí se proto vztahují ustanovení §§ 48 – 50 daňového řádu upravující odvolání. Ministerstvo bylo povinno po předložení odvolání finančním ředitelstvím

postupovat v souladu s § 50 daňového řádu, dle kterého odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy nejméně v rozsahu požadovaném v odvolání, rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými (§ 50 odst. 3, 7 daňového řádu).

Rozhodnutí ministerstva o odvolání není odůvodněno v souladu s výše uvedenými právními předpisy. Ministerstvo se nevypořádalo se všemi námitkami uvedenými v odvolání zpochybňujícími zejména procesní postup správce daně při posuzování dílčího nároku na nadměrný odpočet vyplývajícího z dokladu č. 3103/97-2, odkázalo pouze na své rozhodnutí o povolení přezkumu, ve kterém se již k oprávněnosti nároku na odpočet daně dle uvedeného dokladu vyjádřilo. Konstatovalo, že v případě tohoto dokladu bylo prokázáno správcem daně, že nešlo o zdanitelné plnění, proto nemohl vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu. Ministerstvo uvedlo, že se v posouzení tohoto problému zcela ztotožňuje s rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2000, na které odkazuje, neboť je nadbytečné opakovat shodné posouzení věci. Námitky stěžovatele vytýkající procesní pochybení správce daně ministerstvo označilo za subjektivní pohled na postup správce daně v důkazním řízení, správce daně dle jeho názoru postupoval v souladu s daňovým řádem.

Nejvyšší správní soud rozhodnutí ministerstva s citovaným odůvodněním považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stěžovatel v odvolání namítal konkrétní pochybení správce daně, ministerstvo se k jednotlivým důvodům odvolání v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu nevyjádřilo, neuvedlo skutkové a právní důvody pro své rozhodnutí. Pouhý odkaz na závěry vyjádřené správcem daně v prvostupňovém rozhodnutí s tím, že se s nimi ztotožňuje, není v odvolacím řízení přípustný. Takový postup popírá smysl dvoustupňového řízení, odvolací orgán nemůže přezkum omezit na konstatování, že v předchozím řízení bylo vše učiněno správně a v souladu se zákonem, bez dalšího odůvodnění. Není-li odvolání vyhověno v plném rozsahu, pak je povinností odvolacího orgánu vyvrátit námitky odvolatele s přesvědčivou skutkovou i právní argumentací.

Lze připustit, že úprava ustanovení § 55b daňového řádu je rozporuplná, neboť příslušný správce daně je při vydání rozhodnutí o výsledku přezkoumání vázán právním názorem subjektu, který je poté v případě odvolání zároveň odvolacím orgánem. Jak je však uvedeno výše, postup ministerstva jakožto odvolacího orgánu ve smyslu § 50 daňového řádu není v případě § 55b odst. 6 daňového řádu nijak omezen, ministerstvo je proto povinno se citovaným ustanovením řídit. Je možno též připustit, že ze strany stěžovatele bylo pravděpodobné předpokládat setrvání ministerstva na již vysloveném názoru, podání odvolání bylo však jakožto vyčerpání všech dostupných řádných opravných prostředků podmínkou přípustnosti podání žaloby ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud proto přisvědčil námitce stěžovatele, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil ustanovení § 55b daňového řádu, v důsledku čehož chybně hodnotil obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Jestliže Městský soud v Praze žalobu stěžovatele zamítl z důvodu, že napadené rozhodnutí ministerstva neobsahovalo posouzení nároku stěžovatele, k němuž se vztahovaly žalobní body, pak jeho rozhodnutí je nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky a námitka kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je důvodná.

Dále je Nejvyšší správní soud povinen v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. konstatovat nad rámec důvodů uplatněných v kasační stížnosti nezákonnost napadeného rozhodnutí i z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z výše uvedených důvodů bylo shledáno, že rozhodnutí ministerstva bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, tuto vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je soud v řízení o žalobě povinen vytknout z úřední povinnosti. Městský soud v Praze toto neučinil, v čemž Nejvyšší správní soud spatřuje vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je Městský soud v Praze vázán názorem vysloveným v tomto rozsudku, dle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu