

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. e., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šantrochem, advokátem se sídlem Smetanova 272, Trutnov, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 179/2004 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 179/2004 - 36 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 4. 2004, č. j. 1967/130/2004-Do.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že při vydání společného rozhodnutí vycházel odvolací orgán mimo jiné ze skutečnosti, že zástupce daňového subjektu podal pouze jedno odvolání, kterým napadá více rozhodnutí finančního úřadu. Ve výroku rozhodnutí odvolacího orgánu jsou přesně specifikována rozhodnutí správce daně prvního stupně napadená odvoláním žalobce. Přesně specifikována jsou i jednotlivá zdaňovací období včetně dodatečného vyměření daně. Ve všech zdaňovacích obdobích se jednalo o stejné důvody dodatečného vyměření daně. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 A 38/2002, ve kterém je vysloven názor, že jedním rozhodnutím je možno vyměřit daň i za několik zdaňovacích období, pokud je rozhodováno o věcech právně

i skutkově totožných. Pokud je tedy připuštěno vydat jeden platební výměr na více zdaňovacích období, je nutné rovněž připustit vydání společného rozhodnutí o odvolání, případně o mimořádných opravných prostředcích, o více platebních výměrech, pokud se jedná o právně i skutkově totožné věci.

Stěžovatel se zároveň domnívá, že je chybný i úsudek krajského soudu, že není možné akceptovat jeho odkaz na sdělení správce daně z 15. 1. 2003. Stěžovatel je toho názoru, že forma odůvodnění není zákonem č. 327/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „d. ř.“), nikde předepsána. Pokud odůvodnění obsahuje odkaz na listinu, která je jednoznačně a jedinečně specifikována a navíc ji mají prokazatelně obě strany k dispozici, není odůvodnění vadné. Podle názoru krajského soudu by totiž nebylo možné provádět odkazy ani např. na zprávu o výsledku daňové kontroly, daňové doklady, smlouvy a ani další písemnosti předložené daňovým subjektem. V předmětných odůvodněních byly odkazy vždy pouze „něčím navíc“ a rozhodující závěry byly vždy učiněny v rozhodnutí samém.

Na základě těchto skutečností stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vůči každému rozhodnutí je odvolací orgán povinen vydat samostatné rozhodnutí, ze kterého by bylo naprosto zřejmé, proč bylo tak rozhodnuto. Jinak by došlo k porušení práv daňového subjektu, neboť by daňové řízení bylo tak nepřehledné, že by daňový subjekt nevěděl, proč tak bylo rozhodnuto a co vlastně porušil. Žalobce dále uvedl, že žalovaný nevede ve zrušených rozhodnutích odvolací řízení s odůvodněním, že byly podány kasační stížnosti. Žalobce je toho názoru, že v daném případě nemá kasační stížnost odkladný účinek. Krajský soud nejprve spojil pod jedno řízení všechny žaloby, což odůvodnil tím, že účastníci řízení jsou totožní a následně pak jednotlivá rozhodnutí vyloučil k samostatnému projednání a posoudil samostatně. Z kasační stížnosti není zřejmé, s jakým konkrétním ustanovením zákona je výrok soudu v rozporu, obecně je citován d. ř. Není také uvedeno, v jakém rozporu je napadený rozsudek se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

S ohledem na tyto skutečnosti žalobce navrhuje kasační stížnost stěžovatele odmítnout jako zcela nedůvodnou.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda v daném případě bylo možné rozhodnout společně o odvolání do více rozhodnutí finančního úřadu a bylo možné akceptovat odkaz žalovaného na sdělení správce daně z 15. 1. 2003 obsažený v napadeném rozhodnutí.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Na základě vytýkacích řízení provedených podle § 43 d. ř. Finanční úřad v Trutnově (dále jen „finanční úřad“) vyměřil daňovou povinnost odchylně od žalobcem přiznané v daňových přiznáních, a to z důvodu neoprávněného uplatnění odpočtu DPH z pořízených pohonných hmot. Finanční úřad proto vydal dne 6. 12. 2002 následující rozhodnutí:

- č. j. 90731/02/268917/2622, o vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 153 667 Kč za zdaňovací období únor 2002
- č. j. 90733/02/268917/2322, o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 419 948 Kč za zdaňovací období březen 2002
- č. j. 90735/02/268917/2622, o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 232 214 Kč za zdaňovací období duben 2002
- č. j. 90738/02/268917/2622, o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 5759 Kč za zdaňovací období květen 2002
- č. j. 90739/02/268917/2622, o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 5258 Kč za zdaňovací období červen 2002
- č. j. 90742/02/268917/2622, o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 5223 Kč za zdaňovací období červenec 2002

Tyto platební výměry žalobce napadl odvoláním ze dne 6. 12. 2002. Toto odvolání žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne ze dne 19. 4. 2004, č. j. 1967/130/2004-Do. Toto rozhodnutí žalobce napadl žalobou ze dne 2. 8. 2004.

Žalobě krajský soud vyhověl a rozhodnutí stěžovatele zrušil. Svůj rozsudek odůvodnil především tím, že stěžovatel rozhodl jedním rozhodnutím o odvolání do všech platebních výměrů. V daném případě vydal správce daně 6 platebních výměrů, proti kterým se žalobce odvolal. Podle názoru krajského soudu d. ř. odvolacímu orgánu neumožňuje, aby o odvolání proti několika prvostupňovým rozhodnutím vydal rozhodnutí pouze jedno. Stěžovatel byl povinen řídit se ustanovením § 50 daňového řádu, jehož výsledkem mělo být vydání samostatného rozhodnutí, jakožto výsledku přezkumné činnosti stěžovatele, vztahujícího se ke konkrétnímu odvoláním napadenému rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí se stalo z tohoto důvodu nepřezkoumatelným, když nereagovalo na výrokovou část čítající šest zdaňovacích období se stejným počtem vyměřených daní.

Krajský soud dále uvedl, že nepovažuje za dostatečné ani zdůvodnění napadeného rozhodnutí, že žalobce nevedl takové evidence o provozu vozidla, které by prokázaly všechny případy jeho použití pro podnikání. Obecné konstatování nesrovnalostí mezi doklady o nákupu pohonných hmot a vykázanými jízdami bez uvedení konkrétních případů nelze považovat za dostatečné odůvodnění. Není možné ani akceptovat odkaz žalovaného na sdělení správce daně z 15. 1. 2003, a to i kdyby obsahovalo podrobně popsaná zjištění, která by bylo možno porovnat s obsahem spisu. Také z tohoto důvodu je odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda krajský soud správně posoudil právní otázku, zda v daném případě bylo možné rozhodnout společně o odvolání do více rozhodnutí finančního úřadu.

Jak je zřejmé ze správního spisu, daňový subjekt své odvolání v daňovém řízení koncipoval tak, že jeho předmětem bylo celkem deset dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za deset měsíců v období od srpna 2001 do července 2002. Daňový subjekt v textu svého odvolání a jeho doplnění nerozlišoval skutečnosti rozhodné pro každé jednotlivé zdaňovací období, nýbrž se vyjadřoval ke všem dodatečným platebním výměrům současně, resp. komentoval jednotlivé body sdělení důvodů rozdílu mezi přiznaným a stanoveným základem daně a mezi daní přiznanou a vyměřenou, za předmětná zdaňovací období, z 15. 1. 2003. Toto sdělení se týká opět všech předmětných zdaňovacích období. Byl to tedy i sám daňový subjekt, jenž provedl vyhodnocení skutkové a právní souvislosti mezi jednotlivými dodatečnými platebními výměry, když proti všem podal pouze jediné odvolání. Stěžovatel pak na základě tohoto odvolání vydal sedm rozhodnutí o odvolání.

Předmětné rozhodnutí stěžovatele se pak týkalo pouze šesti odvoláním napadených platebních výměrů. Stěžovatel tedy rozhodoval jedním rozhodnutím pouze o platebních výměrech, vydaných ve skutkově souvisejících věcech stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu. Předmětné rozhodnutí o odvolání se z velkého množství nesrovnalostí zjištěných při vytýkacím řízení zabývá uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za pořízené pohonné hmoty, přičemž se jednotlivé platební výměry zabývají pouze odlišnými časovými obdobími, všechny skutkové o i právní okolnosti jsou však stejné. Je tedy zřejmé, že stěžovatel se v daném rozhodnutí zabýval pouze platebními výměry, které spolu skutkově i právně souvisí. Z výroku přezkoumávaného rozhodnutí stěžovatele je jasně patrné, o jakých rozhodnutích správce daně první instance bylo rozhodováno.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že nastíněný postup stěžovatele nevedl k nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí. Tento názor plně koresponduje s právními závěry vyjádřenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53, dostupný na www.nssoud.cz: „*Není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí*.“ Tento právní názor je použitelný nejen pro rozhodování správce daně v prvním stupni, ale při zachování všech výše uvedených podmínek je přípustný i v rozhodování druhostupňového správního orgánu. Tato konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu je též v souladu s judikaturou Ústavního soudu ČR (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/99; Sb.n.u.ÚS sv. č.16, nález č.179, str. 301).

Vzhledem k tomu, že v daném případě stěžovatel rozhodoval o věcech skutkově i právně totožných a z jeho rozhodnutí je jasně patrné, o jakých prvostupňových rozhodnutích bylo rozhodováno, krajský soud pochybil, když rozhodnutí stěžovatele označil z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné.

Vb.)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že je chybný názor krajského soudu, že není možné akceptovat jeho odkaz na Sdělení správce daně ze dne 15. 1. 2003 a rozhodnutí žalovaného se tudíž stalo nepřezkoumatelným.

Samotný odkaz na jinou listinu (v tomto případě na sdělení správce daně z 15. 1. 2003), by jako odůvodnění rozhodnutí o odvolání bez dalšího nepostačoval. V daném případě však rozhodnutí o odvolání obsahuje dostatečné odůvodnění, které obstojí i bez sporného odkazu na výše uvedenou listinu. Stěžovatel v něm odpovídajícím způsobem reaguje na odvolací námitky žalobce (uvedené především v doplnění odvolání doručeného finančnímu úřadu dne 12. 3. 2003). Konkrétně se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání zabývá spornými otázkami stavu tachometru, tankování z kanystru, servisních knížek, nespecifikování účelu cest apod. Rozhodnutí správního orgánu je tedy plně srozumitelné, popisuje zjištěný skutkový stav, přičemž vychází z provedených důkazů a obsahuje logicky postavené důvody, o které se opírá. Je z něj zřejmé z jakých důvodů stěžovatel odvolání žalobce zamítl.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

VII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu zbývajících žalobních námitek

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

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu