ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **V. a. s.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 154/2004 - 22,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 154/2004 – 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 154/2004 - 22, zrušil pro nezákonnost rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6580/130/2003-Kl, kterým bylo zamítnuto odvolání VCES, a. s. (dále jen „účastník“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 12. 2002, č. j. 221553/02/228912/5547 na daňové penále na daň z přidané hodnoty za období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 ve výši 8 163 790 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že rozhodnutí stěžovatele zrušil proto, že dostatečně nezdůvodnil, proč došlo ke krácení daně z přidané hodnoty, když podle názoru účastníka řízení nevznikla státu žádná škoda. Zrušené rozhodnutí postrádalo vysvětlení, zda změna v osobě daňového subjektu má vliv na aplikaci ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tedy zda za této situace je daňový dlužník v prodlení či nikoliv. Stěžovatel se také podle krajského soudu vůbec nevyjádřil k námitce, zda za takové situace mohla státu vzniknout škoda a jaké stanovisko zaujímá ke skutečnosti, kdy do státního rozpočtu byly odvedeny finanční prostředky ovšem nikoli subjektem, kterému zákon takovou povinnost ukládá. Bez posouzení uvedené otázky „v kontextu se širším

výkladem ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků“ nelze podle krajského soudu zaujímat stanovisko k dalším otázkám týkajícím se výše denní sazby penále apod. Krajský soud se proto se zřetelem k uvedenému nezabýval námitkami směřujícími do věci samé, tj. posouzením zákonnosti penále (použité výše sazby, doby penalizace).

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože nesouhlasí se zrušením svého rozhodnutí a vrácením věci k dalšímu řízení. Podle stěžovatele vydání jeho rozhodnutí záviselo na rozhodnutí, jímž byla na základě daňové kontroly účastníkovi pravomocně dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty, neboť v rozporu s ustanovením § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v roce 2000, neoprávněně čerpal ze státního rozpočtu nárok na odpočet daně. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že ač tato problematika nebyla předmětem řízení před odvolacím orgánem a krajským soudem, odvedení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) deklarovanými dodavateli nezakládalo nárok na odpočet daně, neboť se nejednalo o zdanitelné plnění, a proto jim nevznikla daňová povinnost. Stěžovatel též brojil proti závěru krajského soudu o tom, že rozhodnutí o odvolání daňového subjektu postrádalo vysvětlení, zda změna v osobě tohoto subjektu má vliv na aplikaci ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, tedy zda za této situace je daňový dlužník v prodlení či nikoliv. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí však vyplývá, že ze strany účastníka řízení došlo ke krácení daně, neboť tento neoprávněně čerpal prostředky státního rozpočtu. Krajský soud nevzal v úvahu skutečnost, že penále bylo účastníku sděleno a předepsáno na základě pravomocného rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, kdy podle § 58 zákona o správě daní a poplatků penále jako příslušenství daně sleduje její osud. Stěžovatel též považuje za zavádějící tvrzení účastníka o tom, že státu škoda nevznikla. V ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků se především o „škodě státu“ nehovoří a stěžovateli proto nepřísluší o této skutečnosti spekulovat. Stěžovatel naproti tomu v rozhodnutí o odvolání dostatečně vysvětlil, proč byl daňový subjekt v prodlení a jiný způsob reakce na nelogické důvody považoval za prakticky nerealizovatelný. Stěžovatel proto shledává pochybení krajského soudu v tom, že připustil teoretickou možnost, že daň mohl za účastníka řízení uhradit jiný subjekt, a nezabýval se proto správností penalizace, tj. podmínkami vydání napadeného rozhodnutí. Proto se domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud po právu odmítl postup finančního ředitelství, které se k určitým částem odvolání vůbec nevyjádřilo jenom proto, že je považovalo za právně neuchopitelné. Nejsou důvodné ani spekulace finančního ředitelství, že krajský soud svým rozsudkem předjímá výsledek sporu. Za nezákonné by bylo možno prohlásit jenom úvahy krajského soudu explicitně vyjádřené v rozsudku a nikoliv jen naznačené, jako možná východiska při posuzování věci. Kasační stížnost považuje za zjevně neopodstatněnou, protože za nezákonnost prohlašuje posouzení právních otázek, které soud neřešil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V předmětné věci stěžovatel namítal, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že se stěžovatel nedostatečně vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání

účastníka řízení, resp. postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak

tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V dané věci je tedy na Nejvyšším správním soudu, aby posoudil, zda stěžovatel dostál svým povinnostem odvolacího orgánu při přezkoumávání rozhodnutí správce daně, kterým bylo účastníkovi sděleno a předepsáno penále v důsledku neoprávněně uplatněných odpočtů DPH v roce 2000, resp. aby posoudil zákonnost postupu krajského soudu.

Především je třeba předeslat, že obsah a kvalita podaného odvolání proti rozhodnutí správce daně v daňovém řízení do značné míry předurčuje obsahovou a kvalitativní úroveň rozhodnutí odvolacího orgánu. V rámci odůvodnění svého rozhodnutí totiž odvolací orgán sděluje odvolateli – daňovému subjektu, na základě jakých skutkových a právních důvodů své rozhodnutí vydal. Jelikož zákon o správě daní a poplatků nepředepisuje, na rozdíl od náležitostí odvolání, jaké obsahové náležitosti musí odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu obsahovat, lze konstatovat, že z něj musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Současně je odvolací orgán povinen se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými (§ 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků).

Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 48 odst. 4 vymezuje obligatorní náležitosti odvolání. Podle písm. d) citovaného ustanovení musí být v odvolání uveden rozpor s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by nebyl podaným odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy, muselo by toto odvolání nutně obsahovat návrh důkazních prostředků k tvrzením v něm uvedeným. Když by pak podané odvolání uvedené náležitosti neobsahovalo, nebylo by odvolacím orgánem meritorně přezkoumatelné.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnutí o odvolání, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, odůvodněno. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným.

S ohledem na citovaná ustanovení tak musí odvolání nezbytně obsahovat právě ty důvody, které musí být obligatorně v odvolání uvedeny. Těmito důvody jsou tedy: samostatně namítané rozpory s právními předpisy, namítané rozpory se skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí s návrhem důkazních prostředků těmto důvodům svědčícím. Jen nevyrovnání se s těmito důvody obsaženými v odvolání může založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud v této věci posoudil odvolání účastníka proti rozhodnutí správce daně, jakož i rozhodnutí stěžovatele o něm, přičemž dospěl k závěru, že krajským soudem přijatý závěr o tom, že se stěžovatel nedostatečně vypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými a že tak toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné, není opodstatněný.

Pokud ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků uvádí povinnost odvolacího orgánu vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání, je nutno pod těmito důvody rozumět právě ony důvody, které musí být obligatorně uvedeny, byť i implicitně, v odvolání. Od těchto odvolacích důvodů je proto nezbytně nutno odlišovat argumentaci odvolatele použitou právě k podpoře odvolacích důvodů.

Ze správních spisů vyplynulo, že proti platebnímu výměru na penále podal účastník nejprve dne 16. 1. 2003 blanketní odvolání a až následně k výzvě správce daně bylo odvolání účastníkem dne 10. 4. 2003 řádně doplněno. V podaném odvolání účastník obsáhle brojil proti daňové kontrole, která u něho byla provedena, jakož i proti skutkovým závěrům, jež z této kontroly vyplynuly a pro něž byla vydána rozhodnutí, kterými mu byla dodatečně stanovena DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2000. Účastník též poukazoval na jiná daňová řízení, jež se týkaly jiných daňových subjektů a dovozoval, že se nedopustil krácení daně a že žádná daň neměla existovat. Jelikož pak neměla uvedená daň existovat, nemohl ji daňový subjekt zkrátit a správce daně zjistit v průběhu daňové kontroly její zkrácení. Podle této úvahy účastníka obsažené v odvolání, nedoplatek na DPH neexistoval, daňový dlužník nebyl v prodlení a správce daně tak nebyl oprávněn požadovat po odvolateli uhrazení penále.

Nejvyšší správní soud z obsahu odvolání dospěl k závěru, že účastník napadl rozhodnutí správce daně pouze z důvodů tvrzeného rozporu napadeného rozhodnutí s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků, a tudíž i ustanovením § 2 odst. 1 citovaného zákona. Těmito odvolacími námitkami se stěžovatel ve svém rozhodnutí v potřebném rozsahu zabýval a své úvahy vyložil i v jeho odůvodnění. Ostatní okolnosti uvedené v odvolání, pro něž bylo rozhodnutí stěžovatele krajským soudem zrušeno, neodpovídají svou relevancí ustanovení § 48 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že v řízení, jehož výsledkem bylo sdělení a předepsání penále, jsou relevantní toliko námitky o neplatnosti či nicotnosti tohoto rozhodnutí, námitky o nesprávné sazbě penále, délce penalizace, resp. vymezení doby penalizace, případně námitky zpochybňující existenci penalizačního titulu, tj. dodatečně stanovené daně. Námitky proti podstatě dodatečně vyměřené dani, např. tvrzení, že státu škoda nevznikla a jiné, jež zpochybňují toto stanovení daně jako takové, měly být uplatněny již v řízení o jejím vyměření a nikoli v řízení, jehož předmětem je sdělení penále, které je nutně závislé na již pravomocně stanovené dani.

Účastník v podaném odvolání použil termín ušlý zisk, skutečná škoda, skutečný ušlý zisk (tj. občanskoprávní termíny) a uvedl „jestliže státu nevznikla žádná škoda, pak logicky nemůže být požadováno zaplacení penále.“ Tuto ničím nepodepřenou hypotézu, zvláště v podmínkách daňového řízení, kdy penále není jakkoliv závislé na škodě ani ušlém zisku, však nelze považovat za odvolací důvod ve smyslu ustanovení 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Pokud se stěžovatel jako odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí s uvedenou, a pro daňové řízení ničím nepodloženou, úvahou účastníka v rozhodnutí o odvolání výslovně nezabýval, nelze mu ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vytýkat, že by se nevypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými. Tuto úvahu totiž nelze považovat ani za jiný důvod odvolání, zvláště když tento jiný důvod mimo jiné musí být obligatorně doplněn konkrétním důkazním prostředkem (§ 48 odst. 4 písm. d) a e) zákona o správě daní a poplatků). Rovněž tak ze stejného důvodu nelze stěžovateli

vytýkat, jak uvedl ve svém rozsudku krajský soud, že jako odvolací orgán v napadeném rozhodnutí vůbec nevysvětlil, zda změna v osobě daňového subjektu má vliv na aplikaci ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, tedy zda za této situace je daňový subjekt v prodlení či nikoli. V kontextu uvedeného není také opodstatněný požadavek krajského soudu, aby se stěžovatel „širším výkladem“ ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků v rozhodnutí o odvolání zabýval otázkou, zda státu mohla vzniknout škoda, či jaké zaujímá stanovisko ke skutečnosti, kdy do státního rozpočtu byly odvedeny finanční prostředky ovšem nikoli subjektem, kterému zákon o správě daní a poplatků takovou povinnost ukládá. Krajský soud tak vyžadoval, aby se stěžovatel jako odvolací orgán ve svém rozhodnutí podrobně vyjadřoval ke skutečnostem a zaujímal výkladové stanovisko k otázkám, které nejsou pro vydání napadeného správního rozhodnutí podstatné a nemají oporu v zákoně ani v uplatněných odvolacích důvodech.

Krajský soud proto chybně dovodil, že se stěžovatel jako odvolací orgán nevyrovnal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Rozhodnutí stěžovatele ve skutečnosti totiž netrpí v žalobě namítanými a posléze v rozsudku krajským soudem uváděnými nedostatky. Z napadeného rozhodnutí je dostatečně patrné, z jakých důvodů a na základě jakých úvah a závěrů stěžovatel podané odvolání posoudil a ve věci rozhodl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí se stěžovatel také dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami uvedenými účastníkem v odvolání, které posoudil jako nedůvodné. Krajský soud měl proto posoudit opodstatněnost žalobních námitek po věcné stránce.

Navíc Nejvyšší správní soud musí rovněž konstatovat, že rozsudek krajského soudu trpí i závažným vnitřním rozporem. Podle výroku tohoto rozsudku bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno pro jeho nezákonnost, avšak z odůvodnění rozsudku vyplývá, že ve skutečnosti bylo zrušeno pro vady řízení (nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí). Rozsudek krajského soudu je proto i nesrozumitelný, když odůvodnění neobsahuje důvody relevantní pro výrok.

Se zřetelem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud zrušil podle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. napadený rozsudek a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se v mezích žalobních bodů zabýval hmotněprávní podstatou věci, tj. aby řádně přezkoumal a posoudil rozhodnutí stěžovatele z hlediska věcné argumentace účastníka řízení. Krajský soud se tak bude muset zabývat i otázkou, zda penále bylo sděleno a předepsáno daňovému dlužníku po právu, resp. zda pro vydání tohoto rozhodnutí byly splněny zákonné předpoklady vyplývající z ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se v neposlední řadě musí zabývat i tím, zda rozhodnutí, jimiž byla účastníku dodatečně stanovena DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2000, jsou perfektní a nejsou neplatná či nicotná. Krajský soud se však danou otázkou vůbec nezabýval a nepožadoval na stěžovateli, aby řádně doplnil soudu předložený spisový materiál právě o tyto rozhodné důkazní prostředky, na nichž je posouzení věci závislé.

Z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, musí z něj být i patrno, v případě nesouhlasu s argumenty účastníků, proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci tohoto kterého účastníka řízení a proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. září 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu