

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 **Finančního 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 136/2004 - 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 136/2004 - 33, **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 136/2004 - 33 na základě žaloby společnosti V., a. s. (dále jen „daňový subjekt) jako právní nástupkyně společnosti V. P., a. s. (dále jen „účastnice“) zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 3. 2004 č. j. 675/130/2004-Šp, kterým bylo zamítnuto odvolání daňového subjektu proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 8. 9. 2003, č. j. 187574/03/228912/2167 na daňové penále na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. 1. do 31. 12. 2000, jímž byl daňovému subjektu sdělen předpis penále v celkové výši 602 817 Kč. Krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, protože stěžovatel se ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou daňového subjektu, v níž se domáhal i výkladu ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků o tom, že důvody pro stanovení penále neexistovaly, neboť plátce, který si myslel, že uskutečnil zdanitelné plnění, DPH včas a řádně zaplatil a druhý plátce si uplatnil nárok na odpočet daně. Rozhodnutí stěžovatele tak postrádalo vysvětlení, zda a kdy vznikla povinnost odvést daň státu, kdy daň odvedl daňový subjekt, příp. jiný subjekt, po jakou dobu chyběla daň ve státním rozpočtu, tedy objasnění toho, jak se jednotlivé daně u jednotlivých poplatníků spravují. Správní rozhodnutí mělo obsahovat takový rozbor ustanovení § 59 a § 63 zákona o správě daní a poplatků, který námitku daňového subjektu vyvrátí nebo potvrdí. Teprve

až po vyřešení této stěžejní otázky je možno přistoupit k hodnocení dalších žalobních námitek zpochybňujících délku penalizace. Z uvedeného důvodu se proto krajský soud námitkami směřujícími do věci samé, tj. posouzením otázky zákonnosti sděleného penále (použité výše sazby, doby penalizace) nezabýval.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Stěžovatel popsal skutkový stav předcházející vydání napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že DPH byla pravomocně vyměřena jak platebními výměry, které daňový subjekt nenapadl, tak i dle dodatečných daňových přiznání. Jako odvolací orgán zdůraznil, že právě proto považuje za irelevantní posuzování správnosti vyměření a dodatečného vyměření daně v těchto případech. Z těchto důvodů tudíž považuje rozsudek krajského soudu za nesprávný, když tento deklaroval, že rozhodnutí odvolacího orgánu postrádá vysvětlení, zda a kdy vznikla povinnost odvést daň státu, kdy daň odvedla účastnice, příp. jiný daňový subjekt. Jakékoliv spojování skutečnosti, že jiný daňový subjekt uhradil svou daňovou povinnost, byť chybně, s daňovou povinností účastnice, jak to učinil krajský soud, totiž postrádá logiku, smysl a především oporu v zákoně. Je proto nesporné, že pokud daň odvedl jiný daňový subjekt, tak v tomto případě uhradil svoji daňovou povinnost. Stát totiž prostřednictvím správce daně nevede jedno daňové řízení, ale vždy samostatná řízení s jednotlivými daňovými subjekty, přičemž podle § 45 zákona o správě daní je daňová povinnost nepřenosná. Pokud pak krajský soud uvedené posoudil jako odvolací námitku, s níž se stěžovatel jako odvolací orgán neměl vyrovnat, tak pochybil. Rozsudek krajského soudu je nesprávný i v jiném směru, neboť rozhodnutí o odvolání obsahovalo přesné stanovení data, kdy je splatná vlastní daňová povinnost i v případě podání dodatečného daňového přiznání (ve lhůtě pro podání daňového přiznání - § 37 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. O „škodě státu“ se v tomto ustanovení nehovoří a ani odvolacímu orgánu nepřísluší spekulovat, zda by to zde mělo či nemělo být uvedeno, bylo či nebylo tak myšleno apod. Ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků zde nemá širší souvislosti, jak uvádí ve svém rozsudku krajský soud. Jelikož daňovou povinnost účastnice nikdo jiný neuhradil, byla v prodlení, a proto jí správce daně sdělil platebním výměrem předpis penále, jak mu to ukládá ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Zásadní pochybení krajského soudu je proto třeba spatřovat v tom, že vůbec připustil teoretickou možnost, aby daň mohl uhradit jiný daňový subjekt, a nezabýval se proto správností délky penalizace, což popírá základní principy fungování DPH jako takové. Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena soudu k dalšímu řízení.

Účastnice ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud po právu odmítl postup stěžovatele, který se k určitým částem odvolání vůbec nevyjádřil jenom proto, že je považoval za právně neuchopitelné. Přitom by stačilo, aby stěžovatel vhodně upravenou argumentaci uvedenou v kasační stížnosti promítl do nového rozhodnutí a věc by byla schopna přezkumu soudem. Stěžovatel však v kasační stížnosti rezignuje na svou povinnost vykonávat státní moc zákonným způsobem, když uvádí, že odvolací námitky posuzovat nebude, protože odvolací důvod postrádá logiku či dokonce, že mu nepřísluší spekulovat o vzniku škody státu. Stěžovatel přitom pomíjí, že za nezákonné lze prohlásit jenom úvahy soudu explicitně vyjádřené v rozsudku a nikoliv naznačené jako možné východisko při posuzování sporu. Krajský soud sice naznačuje stěžovateli obtížnou obhajitelnost jeho právních názorů, ale činí tak způsobem vhodným a přiměřeným, neboť

je uvádí jako obiter dictum a nikoliv jako nezákonnost rozhodnutí stěžovatele. Účastnice proto navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako neopodstatněná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v 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 nesprávně vyložil ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, pokud dospěl k závěru, že se jako odvolací orgán nedostatečně vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že 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.

Nejvyšší správní soud považuje také za nutné zdůraznit, 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 odůvodnění rozhodnutí, kdy odvolací orgán postupuje podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, sděluje odvolateli na základě jakých skutkových a právních důvodů své rozhodnutí vydal. Jelikož zákon o správě daní a poplatků nepředepisuje, na rozdíl např. od odvolání, jaké obsahové náležitosti musí odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu obsahovat, lze podle Nejvyššího správního soudu konstatovat, že z něj musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Současně je pak odvolací orgán povinen se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými (§ 50 odst. 7 citovaného zákona).

V ustanovení § 48 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků jsou taxativně stanoveny náležitosti odvolání. S ohledem na toto ustanovení je tak za důvody odvolání nezbytné považovat právě ty důvody, které musí být v odvolání obligatorně uvedeny. Těmito důvody jsou a) samostatně namítané rozpory s právními předpisy, b) namítané rozpory se skutkovým stavem nebo c) jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V případě namítaných rozporů se skutkovým stavem nebo jde-li o jiné důvody osvědčující nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí musí být v odvolání navrženy také důkazní prostředky k tvrzením uvedeným v odvolání, jinak tyto nelze projednat a také s nimi spojovat povinnost odvolacího orgánu se s nimi ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 citovaného zákona vypořádat.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní poplatků musí být rozhodnutí o odvolání, pokud se 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 založeno na vadě řízení, pro kterou by soud napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zrušil.

Jestliže tedy citované ustanovení stanoví odvolacímu orgánu povinnost vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání, je nutno pod těmito důvody rozumět jen ty důvody, které musí být v odvolání obligatorně uvedeny. Pokud zákon o správě daní a poplatků vyžaduje návrh důkazních prostředků, je povinností odvolacího orgánu vypořádat se s návrhem důkazních prostředků. Od těchto odvolacích důvodů je pak nutno odlišovat argumentaci (tvrzení) odvolatele použitou právě k podpoře vymezených odvolacích důvodů, příp. argumentaci s odvolacími důvody vůbec nesouvisející či vůbec nesouvisející s napadeným rozhodnutím.

Z obsahu správních spisů vyplývá, že proti platebnímu výměru správce daně podal daňový subjekt dne 27. 10. 2003 blanketní odvolání. Teprve až následně, k výzvě správce daně, kterou bylo daňovému subjektu uloženo doplnění podaného odvolání, bylo odvolání doplněno podáními ze dne 12. 11. a 16. 11. 2003. V podaném odvolání daňový subjekt poukázal na daňovou kontrolu, která u něj byla provedena, jakož i na skutkové závěry, jež z této kontroly vyplynuly a pro něž byla vydána rozhodnutí, jimiž byla dodatečně stanovena DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2000. Daňový subjekt též poukázal i na jiná daňová řízení jež se týkaly jiných daňových subjektů a dovozoval, že se nedopustil krácení daně, neboť žádná daň neměla správně existovat. Jelikož neměla existovat, nemohl ji ani zkrátit, a správce daně proto nemohl zjistit v průběhu daňové kontroly její zkrácení. Podle této úvahy nedoplatky na DPH neexistovaly (popření penalizačního titulu*)*, daňový dlužník nebyl v prodlení a správce daně tak nebyl oprávněn požadovat uhrazení penále. nejprve Daňový subjekt také v odvolání uvedl, že penále je veřejnoprávním synonymem pro náhradu škody, tedy toho, co poškozenému ušlo. Následně poukázal i na to, že pokud státu žádná škoda nevznikla, pak logicky po něm nemůže být škoda požadována, tj. ani požadováno penále. V doplnění odvolání ze dne 16. 11. 2003 pak bylo konkrétně namítáno nesprávně vymezené období penalizace nedoplatku ve výši 732 223 Kč, kdy daňový subjekt uváděl, že tato částka byla nesprávně penalizována do dne 11. 11. 2002 místo do 11. 10. 2002, tj. dne, kdy vznikl na účtu přeplatek v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně.

S ohledem na výše uvedené obsah odvolání dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňový subjekt napadl platební výměr na penále pouze z důvodu rozporu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků a v jeho důsledku též s ustanovením § 2 odst. 1 citovaného zákona. Za argumentaci k tomuto důvodu odvolání (rozpor s § 63 zákona o správě daní a poplatků) lze považovat obecné tvrzení odvolatele o neexistenci daňových nedoplatků na DPH za zdaňovací období roku 2000 a tvrzení o nesprávně vymezeném období penalizace nedoplatku daně v období od 11. 10. do 11. 11. 2002.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze, jak to učinil krajský soud, považovat za důvod odvolání tvrzení daňového subjektu, že „nemohl existovat důvod pro majetkovou sankci ve formě penále, neboť plátce, který si myslel, že uskutečnil zdanitelné plnění, DPH včas a řádně zaplatil a druhý plátce si uplatnil nárok na odpočet.“. Pokud se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání tímto tvrzením konkrétně nezabýval, tak nepochybil a 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. Zásadní pro posouzení této věci je skutečnost, že rozhodnutí o stanovení, resp. dodatečném stanovení, DPH byla pravomocná a v řízení podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nebylo možno řešit námitky patřící do řízení o vyměření daně. Bylo proto na daňovém subjektu, aby, když tvrdil, že žádná daň neexistuje, navrhl důkazy svědčící o tom, že pravomocná rozhodnutí o stanovení, resp. dodatečném stanovení, DPH, která jsou součástí

správního spisu, jsou neúčinná, neplatná či nicotná. Stejně tak bylo na daňovém subjektu, aby navrhl provedení důkazu, ze kterého by bylo patrné, že svou daňovou povinnost uhradil, a kdy. Tak tomu však v předmětné věci nebylo. Obecná a nekonkrétní formulace argumentace o rozporu napadeného rozhodnutí s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků má potom jednoznačně za následek, že se odvolací orgán vypořádal s odvolacími námitkami též pouze v obecné rovině. V tomto směru nelze stěžovateli přičítat k tíži, když pouze poukázal na pravomocné rozhodnutí o stanovení DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2000 s tím, že tyto byly výsledkem samostatných daňových řízení, jež byla řádně ukončena. Otázka stanovení, resp. dodatečného stanovení, daně je v tomto případě pro příslušného správce daně otázkou ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků.

Pokud krajský soud ze žaloby dovodil, že se stěžovatel nevyrovnal se všemi důvody uvedenými v odvolání a pro tento důvod napadené správní rozhodnutí zrušil, Nejvyšší správní soud posoudil odvolání daňového subjektu proti rozhodnutí správce daně, jakož i rozhodnutí stěžovatele a dospěl k závěru, že krajským soudem vyslovený závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele v důsledku nedostatečného vypořádání se se všemi důvody v odvolání uvedenými není opodstatněný. Z rozhodnutí je dostatečně patrné, z jakých důvodů a na základě jakých úvah a závěrů stěžovatel podané odvolání posoudil a ve věci rozhodl. V odůvodnění svého rozhodnutí se stěžovatel též dostatečně vypořádal s odvolacími důvody, které posoudil jako nedůvodné, a odvolání proto zamítl. Pokud byly v podaném odvolání i žalobě uplatněny námitky proti penalizaci nedoplatku, bylo na krajském soudu, aby meritorně správní rozhodnutí přezkoumal a posoudil v tomto směru důvodnost argumentace.

Je proto na krajském soudu, aby se v mezích žalobních námitek zabýval podstatou věci, tj., aby přezkoumal a posoudil rozhodnutí odvolacího orgánu z hlediska věcné argumentace účastnice. Krajský soud se 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. Bude se tudíž zabývat i namítaným nesprávným vymezením období penalizace nedoplatku DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2000. 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.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí 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 9. listopadu 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu