



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **OBAL CENTRUM s.r.o.**, se sídlem Veská 35, Sezemice, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2006, čj. 2766/130/2006-An, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 219/2006 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 219/2006 - 68, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Pardubicích (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2005, čj. 181099/05/248912/3009, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000 ve výši 247 720 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 10. 2005, čj. 180131/05/248912/3009, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna roku 2001 ve výši 212 300 Kč. Žalobce napadl dodatečné platební výměry odvoláními, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2006, čj. 2766/130/2006-An.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 219/2006 - 68, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud uvedl, že procesní postup, kdy žalovaný rozhodl jedním rozhodnutím o odvoláních proti dvěma platebním výměrům správce daně, nemá oporu v zákoně. Tento postup způsobuje takovou vadu řízení, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud při vědomí publikovaného stanoviska Nejvyššího správního soudu (na které ostatně v napadeném rozhodnutí odkázal i žalovaný) konstatoval, že

žalovaný použil předmětný názor Nejvyššího správního soudu, přestože jím posuzovaná věc je jiná. Žalovaný rozhodl v odvolacím řízení o odvoláních proti dvěma dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000 a ledna roku 2001. V každém zdaňovacím období sice správce daně posuzoval splnění podmínek žalobcem pro uplatnění nadměrného odpočtu ve smyslu § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ovšem za existence naprosto odlišných důkazních prostředků. V jednotlivých zdaňovacích obdobích se také jednalo o plnění od různých subjektů. Za této situace nelze vyslovit, jak učinil žalovaný, že jde o skutkově totožné případy.

Krajský soud dále shledal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, konkrétně s námitkou nesprávného posouzení zprostředkovatelských smluv a s námitkou týkající se poskytnutí služeb reklamy společností MARK PROFI&MILITECH, s. r. o. Žalovaný v této souvislosti pouze odkázal na Zprávu o daňové kontrole. To, že žalovaný adekvátně nereagoval na žalobcem uplatněné odvolací námitky a pouze odkázal na údaje uvedené v podkladu založeném v daňovém spise, činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že výsledek dokazování nasvědčuje tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno, je nezbytné, aby důkazy, jež tvořily podklad pro tento závěr, byly v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeny a následně bylo provedeno jejich hodnocení, teprve pak může důkazní řízení vyústit v konečné konstatování, zda žalobce přijetí zdanitelného plnění prokázal, nebo zda neunesl důkazní břemeno.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, jakkoliv své námitky tomuto ustanovení výslovně nepodřadil.

Namítl, že se v obou případech jednalo o neprokázání přijetí stejného druhu služby (reklamní činnosti), tj. o neuznání nároku na odpočet daně na vstupu ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejednalo se tedy o „posuzování podmínek žalobcem pro uplatnění nadměrného odpočtu ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty“, jak tvrdí krajský soud, neboť nadměrný odpočet je pouze jednou z alternativ výsledné daňové povinnosti daňového subjektu. Je pravdou, že neuznání nároku na odpočet daně na vstupu se týkalo v obou zdaňovacích obdobích údajných dodávek reklamních služeb od více dodavatelů, ovšem základním problémem, který byl naprosto stejný pro všechny případy, bylo to, že podle správce daně nebyly deklarované služby těmito dodavateli poskytnuty. Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že z podstaty věci nevyplyvá, že jde o skutkově totožné případy, a naopak je nadále přesvědčen, že se jednalo o případy, na které dopadala stejná procesní i hmotněprávní ustanovení.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle nějž je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. V tomto rozhodnutí je totiž vždy citována konkrétní odvolací námitka žalobce, následuje závěr a vyjádření odvolacího orgánu k dané námitce a toto vyjádření teprve v některých případech obsahuje pro případné vysvětlení odvolání na konkrétní body Zprávy o daňové kontrole. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tedy není představováno pouhým odkazováním na Zprávu o daňové kontrole.

Žalobce se ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Namítl také, že kasační stížnost byla podána osobou neoprávněnou,

neboť nebyla podána k tomu pověřeným zaměstnancem ani statutárním orgánem. Stěžovatel svým postupem obešel § 105 odst. 2 s. ř. s., přičemž tato vada nemůže být v dalším průběhu řízení odstraněna.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti, především zda byla podána osobou neoprávněnou, jak tvrdil žalobce. Uzavřel přitom, že kasační stížnost má všechny náležitosti stanovené v § 106 odst. 1 s. ř. s. za použití § 37 odst. 3 s. ř. s. Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, jedná podle § 33 odst. 5 s. ř. s. za správní orgán jeho vedoucí, popřípadě jiná osoba k tomu oprávněná podle vnitřních předpisů. Kasační stížnost byla podána a podepsána Ing. E. V., vedoucí odboru daní a dotací. Z kopie Podpisového řádu finančního ředitelství v Hradci Králové a finančních úřadů v jeho územní působnosti založené v soudním spisu vyplývá, že vedoucí odboru daní a dotací podepisuje mj. kasační stížnosti [článek 20 odst. 2 písm. e)]. Pro posouzení, kdo za správní orgán ve smyslu § 33 odst. 5 s. ř. s. jedná, je rozhodující identifikace osoby podepsané pod kasační stížností. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že v záhlaví kasační stížnosti je uveden jiný zaměstnanec, resp. tato nejasnost neznamená, že by kasační stížnost nebyla podána řádně. Podle § 105 odst. 2 sice stěžovatel musí být zastoupen advokátem, to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Nicméně obdobně jako v případě stěžovatelů – fyzických či právnických osob, u kterých soudní řád správní nevylučuje, aby přes povinné zastoupení advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. byla kasační stížnost podána, resp. sepsána přímo stěžovatelem, není ani v případě stěžovatelů – správních orgánů, vyloučeno, aby kasační stížnost byla podána osobou obecně oprávněnou za správní orgán jednat (kterou je v případě stěžovatele Ing. E. V.) přestože za něj v řízení o kasační stížnosti jedná jiná osoba s právnickým vzděláním v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. (kterou je v případě stěžovatele Mgr. Pavel Matyáš).

Poté Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přitom shledal, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele mj. proto, že stěžovatel rozhodl jedním rozhodnutím o odvoláních proti dvěma platebním výměrům (s odkazem na právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 19. 1. 2006, čj. 7 Afs 137/2005 - 48, www.nssoud.cz). Krajský soud dovodil, že jím posuzovaná věc se od věci řešené Nejvyšším správním soudem lišila.

Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není v rozporu s daňovým řádem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných. Jedním z důležitých kritérií pro posouzení právní a skutkové souvislosti jednotlivých případů je mj. obsah podaného odvolání.

Dalším důvodem, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, vycházel ze závěru, že stěžovatel adekvátně nereagoval na všechny odvolací námitky a pouze odkázal na údaje uvedené ve Zprávě o daňové kontrole.

Pro posouzení obou těchto otázek je rozhodující obsah podaného odvolání. Z obsahu rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že v posuzované věci bylo podáno jediné odvolání ze dne 26. 12. 2005 proti oběma platebním výměrům, zatímco krajský soud v odůvodnění svého rozsudku používá na některých místech ve vztahu k odvolání žalobce singuláru a na jiných místech plurálu. Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku ani ze spisů přitom nevyplývá, že měl krajský soud předmětné odvolání k dispozici, ve správním spisu není toto odvolání založeno. Závěr krajského soudu tedy neodpovídá obsahu správního spisu. Pokud se krajský soud při posouzení rozhodných otázek odvolal na podání, které není založeno ve správním spisu, pochybil. Jedná se přitom o podstatné porušení ustanovení o řízení před soudem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). K této vadě Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlédl i bez návrhu.

Již nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud připomíná, že oběma dodatečnými platebními výměry, které stěžovatel přezkoumal napadeným rozhodnutím, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty - za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000 a za zdaňovací období ledna roku 2001. Z rozhodnutí žalovaného, stejně jako z daňového spisu, vyplývá, že se v obou případech jednalo o neuznání nároku na odpočet daně na vstupu ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty poté, kdy správce daně shledal, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění - služby reklamy (jakkoliv od více dodavatelů). K doměření daně z přidané hodnoty za obě zdaňovací období došlo na základě jedné daňové kontroly, jejíž výsledky jsou shrnuty v jedné Zprávě o daňové kontrole. Z rozhodnutí stěžovatele je jasné patrné, kterých rozhodnutí správce daně se týká. Tato skutečnost je zřejmá ze záhlaví předmětného rozhodnutí i z jeho výroku, v odůvodnění pak stěžovatel vysvětlil svůj procesní postup. Uvedl, že v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu) vydal společné rozhodnutí o odvoláních proti oběma rozhodnutím správce daně, protože z podstaty věci vyplývá, že jde o skutkově a právně totožné případy, na které dopadají stejná procesní i hmotněprávní ustanovení. Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci byla splněna kritéria pro spojení věcí v daňovém řízení, která tento soud formuloval v již citovaném rozsudku čj. 7 Afs 137/2005 - 48. Tento závěr Nejvyšší správní soud vyslovuje nad rámec nutného odůvodnění s opětovnou poznámkou, že neměl k dispozici odvolání žalobce, které není ve správním ani soudním spisu založeno.

Vytkl-li krajský soud stěžovateli nepřezkoumatelnost rozhodnutí, protože se v něm nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, Nejvyšší správní soud připomíná, že se v daňovém řízení uplatní dispoziční zásada, proto obsah a rozsah odvolání v zásadě předurčují obsah a rozsah rozhodnutí odvolacího orgánu. Míra obecnosti či konkrétnosti odvolací námitky předurčuje míru obecnosti či konkrétnosti, se kterou je odvolací orgán povinen tuto námitku vypořádat. Uplatní-li daňový subjekt v odvolání konkrétní námitky, je nezbytné, aby se s nimi odvolací orgán vypořádal vyčerpávajícím způsobem. Pokud však daňový subjekt v odvolání uplatní pouze obecné námitky, může se s nimi odvolací orgán vypořádat pouze v obecné rovině. Namítá-li např. daňový subjekt obecně, že se správce daně nevypořádal s některými jeho námitkami, s některými důkazy apod. (bez jejich bližší

specifikace), postačí, když odvolací orgán odkáže v rozhodnutí na část správního spisu, v níž se správce daně s relevantními skutečnostmi vypořádal. V posuzované věci žalobce, jak vyplývá z citace jeho odvolacích námitek v rozhodnutí stěžovatele, zpochybnil vypořádání námitek (nesprávné posouzení zprostředkovatelských smluv a poskytnutí služeb reklamy společností MARK PROFI&MILITECH, s. r. o.) pouze v obecné rovině. Způsob, jakým se stěžovatel s těmito námitkami vypořádal je dostačující. Tento závěr však Nejvyšší správní soud vyslovil opět s výhradou, že neměl k dispozici odvolání žalobce, které je pro posouzení této otázky rozhodující.

Napadený rozsudek je tedy nepřezkoumatelný pro vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), a k této vadě asační soud přihlédl i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této 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. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu