



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. K.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2009, č. j. 5 Ca 122/2008 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Praze domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2009, č. j. 5 Ca 122/2008 - 34, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 15. 7. 2009, č. j. 5 Ca 122/2008 - 34, zrušil k žalobě R. K. (dále též „žalobce“) rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 25. 1. 2008, č. j. 425/08-1300-506729, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Rakovníku (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 5. 2006, č. j. 65920/06/069910/4300, na daň z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2006, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně městský soud rozhodl i tak, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 7712 Kč. Městský soud při svém rozhodování došel k závěru, že se žalovaný vůbec nezabýval námitkou žalobce, v níž tvrdil, že má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „daně“) ve smyslu čl. 17 Šesté směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. 5. 1997 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

(dále jen „Šestá směrnice nebo směrnice“). V tomto závěru vyslovil zásadní nesouhlas se stanoviskem žalovaného, že tento není oprávněn přezkoumávat námitku neslučitelnosti ustanovení čl. 17 Šesté směrnice se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Je tomu právě naopak. Povinností odvolacího správního orgánu, aby jako orgán veřejné moci uvážil odvolací námitku o rozporu zákona o dani z přidané hodnoty se šestou směrnicí a s touto se řádně vypořádal. Odvolací orgán při správném postupu měl uvést, proč se domnívá že tyto právní předpisy jsou v souladu nebo pokud by dovedl opak, měl uvést a odůvodnit, zda jsou dány podmínky pro aplikaci přímého účinku šesté směrnice. Takto ale žalovaný nepostupoval. Naopak, výslovně se odmítl touto odvolací námitkou zabývat s tím odůvodněním, že v daňovém řízení není oprávněn posuzovat, zda je ustanovení § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v souladu s čl. 17 Šesté směrnice, resp. že tato kompetence přísluší toliko správnímu soudu. Městský soud proto v této souvislosti došel k závěru, že žalovaný zatížil své řízení vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů (nezabýval se námitkou eurokonformního výkladu práva ES).

Proti tomuto rozsudku městského soudu podalo žalované finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) obsáhlou kasační stížnost, kterou výslovně opřelo o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel předně namítl, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku pravomoci žalovaného a protiprávně na něho přenesl svou povinnost posoudit slučitelnost (míru slučitelnosti) platného zákona - § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 17 Šesté směrnice. V této souvislosti zdůraznil, že při svém rozhodování vykonával pravomoc odvolacího orgánu (§ 50 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů/ dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), která je dána zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Pravomoc žalovaného finančního ředitelství je ale dána vnitrostátními zákony, které ho však neopravňují k posuzování souladu mezinárodní smlouvy - Šesté směrnice, která je sekundárním pramenem práva ES, s vnitrostátními právními předpisy – konkrétně ustanovením § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto oprávnění totiž přísluší jen soudu (čl. 95 Ústavy). Rozhodnutí odvolacího správního orgánu proto vychází toliko z ustanovení § 75 odst. 2 cit. zákona, resp. je s ním v souladu. Ani komunitární právo neobsahuje adresný příkaz správci daně nebo odvolacímu orgánu, aby posuzovaly slučitelnost vnitrostátního práva se Šestou směrnicí. Městský soud proto protiprávně přenesl na žalovaného pravomoc posoudit existenci, případně míru slučitelnosti vnitrostátního zákona s Šestou směrnicí. Pokud jde o výtky žalobce, že ke dni vstupu České republiky do EU došlo k nepřípustnému zpřísnění podmínek pro odpočty daně z přidané hodnoty, které nově vyloučily z nároku na odpočet daně daň na vstupu při pořízení osobního automobilu a přírážku nad úroveň vstupní ceny u finančního pronájmu osobního automobilu při jeho technickém zhodnocení, nutno poukázat na ustanovení § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v kontextu čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice (dále jen „směrnice“). Je tomu tak proto, že ke dni vstupu České republiky do EU byl právní předpis - zákon o dani z přidané hodnoty součástí tuzemského práva a proto si mohla Česká republika ponechat, nad rámec výjimek podle čl. 17 odst. 7 cit. úmluvy, i dotčenou právní úpravu zákona č. 234/2004 Sb. Česká republika ani zrušením pravidla obsaženého v ustanovení § 19 odst. 6 zákona č. 588/1992 Sb. nerozšířila výluky podle čl. 17 odst. 6 směrnice. Za daného stavu proto důvodně očekával, že sám městský soud rozhodne o slučitelnosti ustanovení § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané

hodnoty se směrnicí, kterou mu umožňuje čl. 95 Ústavy a čl. 234 SES. Městský soud tak však neučinil a nepožádal ani o výklad práva Soudní dvůr (městský soud tedy pochybil tím, že k návrhu žalobce nepředložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru ve smyslu ustanovení čl. 234 Smlouvy ES). Jako správní orgán však má za to, že pokud jde o slučitelnost ustanovení § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 17 směrnice je vnitrostátní právo eurokonformní. Napadený rozsudek městského soudu je rovněž nesrozumitelný a trpí nedostatkem důvodů. Správní soud v odůvodnění svého rozhodnutí nevysvětlil, jaké ustanovení zákona o územních finančních orgánech, případně ustanovení zákona o správě daní a poplatků mělo umožnit žalovanému finančnímu ředitelství rozhodovat o slučitelnosti platného zákona se směrnicí. Nesdělil, že vnitrostátní aplikované ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je neslučitelné se směrnicí, ani které ustanovení směrnice by konkrétně mělo být ustanovením přímo aplikovatelným, a takové ustanovení směrnice ani nevyložil pro účely přímé aplikace. Není také případný poukaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 184/2006, neboť se jednalo o diametrálně odlišnou věc. Městský soud taktéž dezinterpretoval stávající judikaturu Ústavního soudu a de facto si atrahoval pravomoc rozhodnout o ústavní konformitě ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nahlízející na pravomoc správních orgánů restriktivně a s použitím teorie enumerativnosti legálních pretenzí. V této souvislosti neobstojí ani poukaz městského soudu na usnesení pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/04, ve kterém měl konstituční soud vylovit, že obecné soudy jsou principiálně oprávněny/povinny k přímé aplikaci práva ES, jakožto státní orgány, které mohou pokládat předběžné otázky Soudnímu dvoru ES. Správce daně tedy není oprávněn posuzovat, resp. ověřovat, zda určité ustanovení zákona je, či není v souladu s komunitárním právem. Městský soud tedy pochybil, pokud opětovně zrušil rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že se stěžovatel v nově zrušeném rozhodnutí přidržoval pokynů městského soudu a své rozhodnutí tentokrát řádně odůvodnil (dostatečně ve svém rozhodnutí uvedl, z jakých důvodů má za to, že není oprávněn posoudit odvolací výtku o rozporu zákona o dani z přidané hodnoty se Šestou směrnicí).

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil, ačkoliv byl s jejím obsahem obeznámen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož stěžovatel napadl rozsudek městského soudu z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm a) i d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Tyto důvody při tom spojil s tvrzením, že městský soud ve svém rozsudku neuvedl, na základě jakého zákonného ustanovení měl být stěžovatel oprávněn rozhodovat o slučitelnosti platného zákona o dani z přidané hodnoty s Šestou směrnicí.

Nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu se Nejvyšší správní soud zabýval mnohokrát ve své dřívější judikatuře. Tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003,

č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vyslovil právní názor, že: „Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 689/2005, pak vyslovil právní názor, že: „Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Také v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2006, judikoval, že: „Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozsudku správního soudu pro nesrozumitelnost vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 133/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, právní názor, že: „Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán“. Obdobně Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který je publikován pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, právní názor, že: „Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“. Posléze se k nepřezkoumatelnosti rozsudku správního soudu pro nesrozumitelnost vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, když vyslovil, že: „Pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že městský soud v napadeném rozsudku výslovně neuvedl z titulu kterého konkrétního ustanovení zákona o správě daní a poplatků má za to, že je rozhodnutí odvolacího správního orgánu nepřezkoumatelné. Tato pochybení však

nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Je tomu tak proto, že z povahy věci, a především z odůvodnění samotného rozsudku (str. 10) je zřejmé, že se správní soud při svém závěru opíral o ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle věty druhé citovaného ustanovení bylo totiž povinností stěžovatele, jako odvolacího správního orgánu, aby se vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi důvody uvedenými v odvolání, tedy i s odvolací námitkou o rozporu zákona o dani z přidané hodnoty s Šestou směrnicí. Městský soud však při svém rozhodování došel k závěru, že stěžovatel nedostál tomuto legitimnímu požadavku, jež je kladen na rozhodnutí odvolacího správního orgánu zákonem o správě daní a poplatků. Nadto se stěžovatel výslovně odmítl zabývat vytykanou zásadní odvolací námitkou žalobce (o rozporu zákona o dani z přidané hodnoty se šestou směrnicí). Námitka o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů nebo nesrozumitelnost proto nemůže být důvodná. Zcela přiléhavě přitom ve svém rozhodnutí městský soud zdůraznil, že správní soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkouvává závěry tohoto orgánu na základě kterých tento ve věci rozhodl. Nemůže však nahrazovat absentující právní závěry správního orgánu svými vlastními závěry. Je tomu tak právě proto, že by tímto nepřipustným postupem zatížil své vlastní rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Za této situace, kdy městský soud došel k závěru, že věc nelze meritorně přezkoumat, protože je správní rozhodnutí samo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, nelze úspěšně v kasační stížnosti namítat nedostatek důvodů ani nesrozumitelnost rozhodnutí městského soudu pro nesprávný výklad Šesté směrnice. Je tomu tak proto, že městský soud vůbec Šestou směrnicí nevykládal, ale naopak se pouze zabýval otázkou, zda rozhodnutí stěžovatele obстоjí na poli přezkoumatelnosti.

Není opodstatněná ani výtku stěžovatele, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když tento soud odmítl položit předběžnou otázku Soudními dvory. Je tomu tak proto, že podle čl. 234 SES není obligatorní povinností městského soudu položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku. Podle citovaného ustanovení SES je toliko na volní úvaze městského soudu, jakožto soudu, jehož rozhodnutí lze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva, zda takovou otázku vznese, či nikoliv. Kritériem je pouze skutečnost, že se jedná o otázku, v níž má Soudní dvůr pravomoc rozhodovat a skutečnost, zda je to nezbytné k vynesení rozsudku předkládajícího soudu. Za situace, kdy rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, nelze dojít k jinému závěru než takovému, že k vynesení rozsudku městského soudu není nezbytné Soudnímu dvoru pokládat jakoukoliv předběžnou otázku. Jestliže stěžovatel vydá ve věci odvolání žalobce přezkoumatelné rozhodnutí, které tento opětovně napadne žalobou, bude zcela v dispozici stěžovatele, aby předestřel městskému soudu návrh předběžné otázky k Soudnímu dvoru.

Stěžovatel dále namítl, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku pravomoci žalovaného a protiprávně na stěžovatele přenesl svoji povinnost posoudit slučitelnost (míru slučitelnosti) platného zákona - § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 17 Šesté směrnice.

Jak již shora Nejvyšší správní soud uvedl, městský soud zrušil rozhodnutí odvolacího správního orgánu k námitce žalobce pro vadu v řízení před správním orgánem

spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů, když se nevypořádal přezkoumatelným způsobem s odvolací námitkou žalobce.

Podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky.

Podle ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je obsahovou náležitostí odvolání uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Podle ustanovení § 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků je obsahovou náležitostí odvolání návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy.

Podle ustanovení § 50 odst. 3 věty první zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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.

Z obsahu právního spisu vyplývá, že žalobce ve svém odvolání proti shora uvedenému rozhodnutí správce daně výslovně namítal jeho rozpor s šestou směrnicí, v důsledku čehož je diskriminován vůči jiným plátcům daně z přidané hodnoty (*implicitně namítán rozpor s čl. 1. Listiny základních práv a svobod*), že nebyla respektována základní zásada „neutrality daně z přidané hodnoty“, resp. i neplatnost zákona o dani z přidané hodnoty jako celku a neplatnost jeho jednotlivého ustanovení - § 75 odst. 2 (str. 3 odvolání). Podle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatel odvolání žalobce zamítl, vyslovil a odůvodnil názor, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně je v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Na shora uvedené výtky (odvolací důvody) žalobce ve svém rozhodnutí stěžovatel reagoval tak, že není oprávněn posuzovat, zda Česká republika splnila, či nikoliv, závazek přijmout určitá pravidla společného komunitárního systému daně (čl. 1 Šesté směrnice), a že není ani v jeho pravomoci posoudit, zda ustanovení platného a použitelného vnitrostátního zákona je nebo není souladné s pravidly, která byla uložena k transpozici českému zákonodárci;

posouzení této otázky je vyhrazeno soudu (čl. 95 ústavy a čl. 234 SES). Došel proto k závěru, že uvedené výtky žalobce nejsou důvody ve smyslu § 48 odst. 3 písm.d) zákona o správě daní a poplatků, neboť se nejedná o námitky rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, v jejichž mezích by byl oprávněn přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí správce daně.

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí se správní soudy mnohokrát zabývaly již ve své dřívější judikatuře. Např. Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23, SP č. 27, vyslovil právní názor, že: *„Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí“*. K formování judikatury na poli přezkoumatelnosti správních rozhodnutí přispěly i krajské soudy. Tak např. Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 19. 1. 2006, č. j. 31 Ca 53/2005 - 33, vyslovil, že: *„Odvolací orgán se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání a uvést, o které právní předpisy a jejich ustanovení se při rozhodování opírá a jakými úvahami se při jejich použití řídil. Pokud tak neučiní, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) odst. 3 s. ř. s.]. Tato problematika nezůstala ani stranou judikatorní činnosti Nejvyššího správního soudu, který např. již v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58, dostupný na www.nssoud.cz, judikoval, že: „Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbohem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění“*. Nejnověji se k otázce přezkoumatelnosti správních rozhodnutí vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, které je dostupné na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že *„...je nepřezkoumatelné takové rozhodnutí odvolacího správního orgánu, pokud rozsah provedeného správního přezkoumání nenalezne odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu“*.

Z citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jakož i z předestřené judikatury lze dovodit, že přezkoumatelným správním rozhodnutím je pouze takové rozhodnutí, z něhož vyplývá nejen samotný výrok rozhodnutí a sdělení důvodů, pro které odvolací orgán nepovažuje odvolání za důvodné, ale i to, o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnému skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak tyto důkazy byly následně „rozhodujícím orgánem hodnoceny (byla jim přiznána důkazní síla), proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak byly po té rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny (úvahy odvolacího správního orgánu). Musí z něho být tedy i zřejmé, jak se správní orgán vypořádal s konkrétními odvolacími námitkami, tj. proč je považuje za liché mylné nebo vyvrácené.

Těmto požadavkům rozhodnutí stěžovatele nedostojí.

Pomine-li Nejvyšší správní soud zřejmý omyl stěžovatele v odůvodnění jeho rozhodnutí (nesprávně uvedeno ustanovení § 48 odst. 3 písm.d/ namísto správného ustanovení § 48 odst. 4 písm.d/zákona o správě daní a poplatků), nutno konstatovat, že se stěžovatel mylí, pokud dovozuje, že žalobcem vznesené námitky nelze podřadit pod termín „odvolacího důvodu“ (§ 48 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků), a že se proto těmito výtkami nemusel zabývat. Je tomu tak proto, že odvolacím důvodem ve smyslu citovaného ustanovení může být nejen „rozpor s právními předpisy či skutkovým stavem“, ale v podstatě jakákoliv skutečnost (jiný důvod/tvrzení) osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Aby pak mohlo být napadené rozhodnutí přezkoumáno v kontextu tohoto „jiného důvodu odvolání“, tj. bylo možno jej projednat, musí být současně, ve smyslu ustanovení § 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků tento jiný důvod (tvrzení) doplněn návrhem důkazních prostředků; to však neplatí za předpokladu, jedná-li se o skutečnosti, které není třeba prokazovat (§ 31 odst. 3 téhož zákona).

V předmětné věci, kdy žalobce ve svém odvolání taxativně a přehledně nevymezil jednotlivé odvolací důvody (k jejichž upřesnění nebyl ani vyzván), proto bylo na místě, aby odvolací důvody vyložil odvolací správní orgán (stěžovatel) s ohledem na obsahovou stránku podaného odvolání, a následně v jejich kontextu přezkoumal napadené rozhodnutí (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Takto ovšem stěžovatel v této věci nepostupoval. Oproti v pořadí prvnímu rozhodnutí o odvolání žalobce ze dne 9. 8. 2006, č. j. 6669/06 - 130, které bylo rovněž městským soudem zrušeno (avšak pro nedostatečné odůvodnění právního názoru o souladu § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s Šestou směrnicí, tj. nedostatky v argumentaci), v nyní projednávané věci se stěžovatel zcela odmítl zabývat touto žalobcovou odvolací námitkou. V kontextu shora uvedeného proto nemůže obstát tvrzení stěžovatele, že se při svém rozhodování přidržel pokynů městského soudu, které byly vysloveny ve zrušujícím rozsudku ze dne 1. 11. 2007, č. j. 6 Ca 307/2006 - 54 (nyní se ve svém rozhodnutí toto výtkou vůbec nezabýval, resp. se nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce).

Bez povšimnutí nelze ponechat ani okolnost, že se stěžovatel blíže nezabýval v úvahu přicházejícími výtkami (odvolacími důvody) o neplatnosti ustanovení § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a jeho rozporu s čl. I. Listiny základních práv a svobod (rovnost před zákonem). Pokud proto za daného stavu věci došel městský soud k závěru, že je rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné, nelze mu ničeho vytknout.

Stěžovatel se rovněž mylí a je v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, pokud dovozuje, že nebyl oprávněn (s poukazem na čl. 95 Ústavy a čl. 234 SES) učinit si úsudek o tom, zda je skutečně dán žalobcem namítaný rozpor § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 17 Šesté směrnice, tj. zda je na místě použít eurokonformní výklad, resp. zda se lze ze strany žalobce domáhat přímého účinku Šesté směrnice. Je totiž povinností stěžovatele vyplývající z ustanovení § 50 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi – tj. ozřejmit proč je považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. V tomto směru nelze ponechat bez povšimnutí existenci ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, zakotvující institut předběžné otázky. Je to právě toto

ustanovení zákona o správě daní a poplatků, které dává stěžovateli (správci daně) možnost uvážit i otázku, která jinak nespadá do jeho kompetence. Rozsah otázek, o kterých si může na základě citovaného ustanovení stěžovatel učinit úsudek, je pak omezen toliko ustanovením § 28 odst. 2 téhož zákona.

V kontextu shora uvedeného je pak neopodstatněná polemika stěžovatele s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 184/2006 a výtky o dezinterpretaci usnesení Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/04 městským soudem. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné poukázat na své dřívější rozhodnutí ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, které je dostupné na www.nssoud.cz, v němž vylovil, že: *„Správce daně nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesté směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které je (bylo) neslučitelné s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil“*.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému žalobci žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. listopadu 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu