



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **STEELEX nova s.r.o.**, se sídlem Bří. Mrštíků 262, Otrokovice – Kvítkovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 3. 2012, č. j. 3218/12-1200-700284, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2013, č. j. 62 Af 40/2012-45,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2013, č. j. 62 Af 40/2012-45, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „původní žalovaný“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 27. 6. 2011, č. j. 62262/11/305921705529, kterým byl dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008. Krajský soud rozhodnutí původního žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost s tím, že se správce daně ani původní žalovaný vůbec nevypořádali s otázkou, z jakého důvodu nebyla dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty započtena do nákladů současně vyměřované daně z příjmů dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Povinnost

správce daně, resp. původního žalovaného, se touto otázkou zabývat přitom dovodil ze skutečnosti, že daňová kontrola a současně vydávané platební výměry se vztahovaly k těmům zdaňovacímu období, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt takovou námitku vznesl. V posuzovaném případě tudíž došlo k porušení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle kterého správce daně mimo jiné „přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“ Veškeré ostatní žalobní námitky shledal krajský soud nedůvodnými.

[2] S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, se ke dni 1. 1. 2013 žalovaným namísto původně žalovaného stalo Odvolací finanční ředitelství.

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku namítl, že neměl povinnost přihlídnout k doměřené dani z přidané hodnoty, resp. započíst ji do nákladů při vyměřování daně z příjmů za stejné daňové období, neboť by tím došlo k porušení zásady věcné a časové souvislosti stanovené § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dodatečné platební výměry ze dne 27. 6. 2011 byly žalobci do datové schránky doručeny dne 4. 7. 2011. Až tímto datem nastal z věcné a časové souvislosti rozhodný okamžik, kdy bylo možné doměřenou daň z přidané hodnoty účtovat a uplatnit jako náklad u daně z příjmů, a to za zdaňovací období kalendářního roku 2011.

[4] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal v záhlaví označený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Důvodné kasační stížnosti vyhověl na základě úvah dále vyložených.

[6] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel se ve svém rozhodnutí obsáhlým způsobem vypořádal se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v jím podaném odvolání, resp. V jeho doplnění (obě ze dne 21. 7. 2011). Krajský soud pak předmětné rozhodnutí zrušil toliko pro (až v žalobě namítanou) absenci přezkoumatelné úvahy původního žalovaného o tom, zda bylo namíste dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty započítat mezi výdaje vynaložené k dosažení zisku dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. V daném případě je tudíž nutno posoudit, zda se měl stěžovatel touto otázkou zabývat z úřední povinnosti či nikoliv.

[7] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS, uvedl, že „[o]dvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o správě daní a poplatků“], a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny“, přičemž „[r]ozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu.“ Ustanovení § 50 odst. 3 věty druhé zákona o správě daní a

pokračování

poplatků stanovilo, že „[v]yjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout.“ Daňový řád účinný od 1. 1. 2011 (a tedy relevantní pro posuzovaný případ dle přechodného ustanovení § 264 odst. 1) obsahuje však úpravu jinou. Dle § 114 odst. 3 daňového řádu „[v]yjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.“

[8] Podle daňového řádu se tak povinnost odvolacího orgánu prověřit další (byť odvolatelem neuplatněné) skutečnosti nově vztahuje pouze na „nesprávnosti nebo nezákonnosti“, pokud tyto mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Přes uvedenou odlišnost však lze závěry uvedené ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 212/2006-74 zčásti aplikovat přiměřeně i v kontextu nové právní úpravy. Rozšířený senát totiž v citovaném usnesení mimo jiné uvedl, že [p]okud odvolací orgán neshledal, že při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není ostatně ani možné) se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabývat.“

[9] K tomu předně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel zcela správně v kasační stížnosti (jakož i původní žalovaný ve vyjádření k žalobě) poukázal na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 7 Afs 83/2012-32), včetně jejích důsledků ve vztahu k věcné a časové souvislosti dle § 23 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2012, č. j. 30 Af 296/2011-153). Postup správce daně spočívající v nezapočítání daně z přidané hodnoty, u níž platební povinnost vznikla žalobci na základě dodatečných platebních výměrů až ve zdaňovacím období roku 2011, do nákladů pro výpočet daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008 tudíž ani nemohl představovat nesprávnost či nezákonnost dle § 114 odst. 3 daňového řádu a nemohl mít na výrok rozhodnutí původního žalovaného žádný vliv.

[10] Uvedené lze shrnout tak, že odvolací orgán musí v odůvodnění svého rozhodnutí zohlednit veškeré odvolací námitky, ale i další neuplatněné skutečnosti, ty však jen vyjdou-li najevo, jde-li o „nesprávnosti nebo nezákonnosti“ a mohou-li mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Nejsou-li takto kumulativně stanovené hypotézy splněny, není odvolací orgán povinen k uvedeným skutečnostem z úřední povinnosti přihlížet. Měl-li proto původní žalovaný za to, že k žádné nesprávnosti či nezákonnosti s možným vlivem na výrok rozhodnutí nedošlo (kterýžto názor lze aprobovat – srov. zde odst. [9]), nebylo jeho povinností tento negativní úsudek v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vysvětlovat. Nepřezkoumatelností proto žalobou napadené rozhodnutí zatíženo nebylo.

[11] Lze souhlasit s tím, že správce daně měl povinnost explicitně zodpovědět ve svém rozhodnutí otázku výše v odst. [1] uvedenou, a to s ohledem na ustanovení § 8 odst. 1 věta druhá za středníkem daňového řádu. Byla-li by v odvolání absence odůvodnění prvostupňového rozhodnutí v tomto směru namítnuta, jednalo by se bezesporu o námitku relevantní a bylo by povinností odvolacího orgánu ji vypořádat. Avšak za situace, kdy taková výtka nebyla původnímu žalovanému vůbec předložena a kdy on sám v rámci správního

uvážení neshledal, že by došlo k nezákonnosti či nesprávnosti ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu, nebylo jeho zákonnou povinností zabývat se předmětnou otázkou z úřední povinnosti a v odůvodnění svého rozhodnutí vyložit svůj náhled na její řešení. Rozhodnutí původního žalovaného proto nepřezkoumatelností netrpí.

[12] Souhrnně lze k věci konstatovat, že stěžovatel, resp. původní žalovaný, dospěl procesně bezvadným způsobem k závěrům respektujícím relevantní zákonnou úpravu, a to i přesto, že se správce daně opomněl výše pojednávanou otázkou ve svém rozhodnutí zabývat; práva žalobce nebyla v rozhodnutí žalobou napadeném nikterak zkrácena.

III. Závěr a náklady řízení

[13] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu ze dne 3. 10. 2013, č. j. 30 Af 40/2012-45, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Ačkoli stěžovatel měl ve věci úspěch, ze spisu není patrné, že by mu vznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti; Nejvyšší správní soud proto jemu ani žalobci, který v řízení úspěšný nebyl, dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., nepřiznal náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu