



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **CEODEUX LPG VALVES TECHNOLOGY S.A.**, se sídlem v Lucembursku, Rue de Diekirch 24, 7440 Lintgen, zast. JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5924/12-1300-104880, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2013, č. j. 11 Af 25/2012 – 51,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2013, č. j. 11 Af 25/2012 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5924/12-1300-104880. Tímto rozhodnutím odvolací orgán zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 21. 1. 2010, č. j. 13250/10/001533108607, jímž bylo zastaveno řízení ve věci žádosti o vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie za období leden až prosinec roku 2008, podané dle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[2] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je otázka včasnosti podané žádosti a tím i otázka nároku na vrácení daně. Podle § 82 odst. 3 zákona o dani z přidané

hodnoty vzniká za splnění zákonem stanovených podmínek osobám registrovaným v jiných členských státech Evropské unie, nárok na vrácení daně dnem podání písemné žádosti na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí. Podle odst. 6 uvedeného ustanovení lze žádost o vrácení daně za příslušný kalendářní rok podat nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, jinak nárok zaniká.

[3] Dle názoru městského soudu dospěly správní úřady obou stupňů k jednoznačnému závěru, že nárok stěžovatele za období leden až prosinec roku 2008 nebyl u příslušného správce daně uplatněn včas. Otázkou, kdy došlo k podání zásilky obsahující předmětnou žádost k poštovní přepravě subjektu, který je oprávněn provozovat přepravu listovních zásilek, se odvolací orgán zabýval dostatečně podrobně.

[4] Správní uvážení, tj. hodnocení rozhodných skutečností rozhodujícím správním orgánem, nebylo v daném případě soudem shledáno v rozporu s obsahem spisového materiálu. Odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení rozhodujících skutečností správním orgánem není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí. V dané věci nebylo zjištěno, že by závěry správního orgánu nebyly podloženy skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu či že by se správní orgán nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování.

[5] Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení. Úkolem soudu tak není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z týchž skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry.

[6] Podání je možné považovat za včas učiněné jen tehdy, bylo-li by stěžovatelem (kterého v daňovém řízení tíží břemeno tvrzení i břemeno dokazování jím tvrzených skutečností) jednoznačným a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem prokázáno, že bylo předáno subjektu oprávněnému provádět přepravu (držiteli poštovní či obdobné licence). Žalobní argumentace řetězcem subjektů, podílejících se na přepravě předmětné zásilky, není přiléhavá, neboť bylo na stěžovateli, aby prokázal, že zásilku obsahující žádost o uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty odevzdal tomu, kdo je v tom kterém příslušném státě oprávněn provádět poštovní přepravu, do dne 30. 6. 2009. Takový jednoznačný důkaz však předložen ani označen v daňovém řízení nebyl, proto je zřejmé, že správními úřady nebylo možno učinit závěr o včasém uplatnění nároku.

[7] Městský soud posoudil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, dále je současně nezákonný pro nesprávné právní posouzení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je se spisy v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

[9] Namítá, že se městský soud bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění ztotožnil s procesním postupem daňových orgánů, které postupovaly podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ačkoliv měly rozhodovat dle § 82 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, a rozhodovat o případném zániku nároku na vrácení daně. V této části je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Dále namítá vnitřní rozpornost § 82 uvedeného zákona, o čemž mimo jiné vypovídá nové ustanovení § 82a, které v odstavci 10 lhůtu pro podání žádosti prodloužilo.

[10] Městskému soudu vytýká nesprávné vyhodnocení skutkového stavu, neboť důkazními prostředky provedenými před správními orgány bylo bez pochybností prokázáno, že poštovní zásilka obsahující žádost o vrácení daně byla k poštovní přepravě předána společnosti Spring Global Mail před dnem 30. 6. 2009. Opak je dovozován z jediného důkazu, a to z datumového razítka společnosti TNT, uvedeného na obálce „žádosti“, tj. zcela jiné společnosti, než které bylo stěžovatelem předáno podání k poštovní přepravě.

[11] Stěžovatel trvá na tom, že řízení bylo stiženo vadou, neboť nebyl v žádné fázi řízení informován o tom, že jeho návrhu na dokazování bude vyhověno a že jím navržení svědci budou vyslechnuti. Tím byl zkrácen na svém právu být výsledků svědků přítomen a klást jim otázky. Stěžovatel nebyl navíc seznámen ani s protokolem, ve kterém byly výpovědi svědků zachyceny, čímž mu byla odepřena možnost se k provedenému důkazu vyjádřit. Tyto vady převzal i městský soud, který nepřistoupil k dokazování a bez dalšího vycházel z nezákonně provedeného dokazování v daňovém řízení, čímž porušil stěžovatelovo právo na spravedlivý proces.

[12] Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rovněž požaduje přiznání náhrady nákladů řízení.

[13] Žalovaný k podané kasační stížnosti uvádí, že byla-li kasační stížnost podána 28. 11. 2013, pak vzhledem k doručení napadeného rozsudku (13. 11. 2013) stěžovateli, byla podána po zákonem stanovené lhůtě. Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje její odmítnutí.

[14] Pokud by Nejvyšší správní soud tomuto návrhu nevyhověl, navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel svá tvrzení o včasném podání žádosti neprokázal, výpovědi svědků či přepravních společností správce daně nepřesvědčily. Zásilka, v níž byla žádost obsažena, obsahovala razítko společnosti TNT Post s datem 3. 7. 2009, a byla proto podána po zákonem stanovené lhůtě.

[15] Žalovaný nesouhlasí ani s namítanou rozporností § 82 zákona o dani z přidané hodnoty.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (k poštovní přepravě dne 27. 11. 2013), jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Zdejší soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] V projednávané věci je nutné nejprve zhodnotit, zda se městský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal s řádně uplatněnými žalobními námitkami. Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel uplatnil v žalobě 4 žalobní námitky. První žalobní námitkou směřoval do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Rozhodnutí je dle jeho přesvědčení opřené o rozporné ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty a z obsahu odůvodnění není zřejmé, zda odvolací orgán rozhodoval o zániku nároku či o zastavení řízení, z důvodu zmeškání zákonné lhůty. Druhá žalobní námitka směřovala do nesprávného procesního postupu při provádění dokazování. Stěžovatel nebyl předem správcem daně informován o výsledcích svědků, nemohl být tedy výsledkům přítomen a klást svědkům otázky. Tím byl porušen § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“) a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zaručující právo na spravedlivý proces. Třetí žalobní námitka napadala nesprávné hodnocení důkazních prostředků, čtvrtá žalobní námitka nezákonný přenos důkazního břemene. Stěžovatel namítal, že v průběhu daňového řízení předložil celou řadu důkazních prostředků, které prokazují, že žádost předal k poštovní přepravě společnosti Spring Global Mail, dne 29. 6. 2009, tj. v zákonem stanovené lhůtě. Rozhodnutí odvolacího orgánu je opřeno o jediný důkaz, a to obálku označenou razítkem společnosti TNT Post, ze dne 3. 7. 2009, prostřednictvím které však stěžovatel podání neodesílal. Správci daně tvrzení stěžovatele dostatečným způsobem nevyvrátily, a proto došlo k přesunu důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně.

[19] Z obsahu napadeného rozsudku je zřejmé, že žalobními námitkami 2 a 4 se městský soud vůbec nezabýval. Tato skutečnost je dostatečným důvodem pro zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci soudu k dalšímu řízení. V souladu s konstantní judikaturou (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14.

7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64) je rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud soud opomněl vypořádat některou z řádně uplatněných námitek. Obdobně judikoval i Ústavní soud, který konstatoval, že „[s]oudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[20] K námitce napadající vnitřní rozpornost § 82 zákona o dani z přidané hodnoty a nesprávný procesní postup, tj. zastavení řízení, městský uvedl, že „žalovanému odvolacímu správnímu úřadu nelze v posuzované věci vytýkat, že se nezabýval odvolacími námitkami z hlediska věcné stránky důvodnosti uplatněné žádosti o vrácení daně osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě EU. Je tomu tak proto, že správní úřady obou stupňů dospěly na základě soustředěného spisového materiálu k jednoznačnému závěru, že nárok žalobce za období leden až prosinec roku 2008 nebyl u příslušného správce daně - Finančního úřadu pro Prahu 1 - uplatněn včas, tedy v zákonné lhůtě nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, v posuzovaném případě do dne 30. 6. 2009. Po tomto datu nárok žalobce na vrácení daně podle ustanovení § 82 odstavce 6 tehdy platného zákona o DPH zanikl“.

[21] Citované odůvodnění městského soudu se míjí s žalobní námitkou, která nenapadla naplnění věcných důvodů uplatněného nároku, ale nesprávný procesní postup žalovaného, a dále vnitřní rozpornost § 82 zákona o dani z přidané hodnoty.

[22] Jedinou námitkou, kterou se soud po věcné stránce zabýval, byla žalobní námitka č. 3 tj. námitka napadající nesprávné hodnocení důkazů, avšak i odůvodnění této námitky je naprosto nedostatečné. Městský soud bez jakéhokoliv zhodnocení provedeného dokazování pouze konstatoval, že jednoznačný důkaz o předání žádosti poštovnímu přepravci předložen ani označen v daňovém řízení nebyl, proto je zřejmé, že správními úřady nebylo možno učinit závěr o včasném uplatnění nároku. V souladu se shora uvedenou judikaturou je rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů i pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu, apod.

[23] Městský soud při posouzení této námitky vycházel ze zcela mylného předpokladu, že hodnocení důkazů je věcí správního uvážení, čímž jsou zároveň limitovány i meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví.

[24] Pojem správního uvážení není v doktríně jednoznačně definován, v obecné rovině o něm lze hovořit všude tam, kde zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích určitý volný prostor k rozhodnutí. Tento prostor, v němž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou, bývá typicky vymezen formulací „správní orgán může“,

„lze“ apod. (srovnej např. P. Mates, Správní uvážení v judikatuře správních soudů, pravniradce.ihned.cz, 26. 8. 2010 a zejm. seznam literatury v poznámce pod čarou č. 1 uvedeného článku).

[25] Hodnocení důkazů je založeno na správní úvaze, která je odrazem zásady volného hodnocení důkazů. Tuto správní úvahu není možné ztotožňovat se správním uvážením, které má zcela jiné zákonné vymezení a následně i podmínky soudního přezkumu. Jakkoliv se u hodnocení důkazů vyskytuje určitá míra „uvážení“ správního orgánu, zaměřuje se vždy na skutkový stav a jeho vyhodnocení. Výsledkem je pak závěr, který nemá alternativu. O diskreční právo správního orgánu by se jednalo tehdy, byla-li by správnímu orgánu dána volnost zvolit jedno z více právně dovolených řešení. Tak tomu ovšem při dokazování není.

[26] To, že zákon o dani z přidané hodnoty předpokládá, že výsledkem řízení podle § 82 může být vrácení či nevrácení daně, neznamená, že správce daně by se mohl volně rozhodnout, zda daň vrátí či nevrátí. Správce daně na základě v řízení shromážděných podkladů a jejich konfrontace se zákonem založenými povinnostmi osob registrovaných v jiných členských státech musí posoudit, zda žadateli nárok na vrácení daně vznikl resp., v projednávané věci, zda žádost o vrácení daně byla podána včas. Nejedná se tedy o volné správní uvážení, ale o volné hodnocení důkazů, které správcům daní obecně náleží. Výsledek této úvahy včetně postupu při získávání a vyhodnocování důkazů, je plně přezkoumatelný soudem ve správním soudnictví.

[27] Správní soudy jsou dle soudního řádu správního oprávněny zkoumat nejen to, zda rozhodnutí správního orgánu obsahuje jeho úvahu stran hodnocení důkazů, tedy otázky právní, nýbrž i to, jaký je obsah této úvahy, tj. otázky skutkové, a v případě, že soud dospěje k závěru o nedostatečnosti této úvahy v rovině skutkové, nahradit ji úvahou vlastní s tím, že je oprávněn i k provádění dokazování ve věci a dospět k vlastním skutkovým zjištěním.

[28] Rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Základním pochybením je soudem uplatněný rozsah soudního přezkumu, v jehož důsledku nebyly řádně uplatněné žalobní námitky vypořádány buď vůbec, anebo zcela nedostatečně. V dalším řízení je proto městský soud povinen přezkoumatelným způsobem vypořádat veškeré stěžovatelem řádně uplatněné žalobní námitky, včetně všech namítaných procesních pochybení.

IV. Závěr

[29] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí.

[30] Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání dle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. června 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu