

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Mgr. M. D., DiS.,** zastoupena Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37709/15/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2017, č. j. 31 Af 4/2016 - 191,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2017, č. j. 31 Af 4/2016 – 191, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Správce daně vydal dne 13. 10. 2014 platební výměr, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 ve výši 61.593 Kč z důvodu neuznání osvobození od DPH při vývozu zboží. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí k odvolání žalobkyně dne 6. 11. 2015 změnil tak, že žalobkyni snížil daňovou povinnost na částku 53.219 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud se neztotožnil s námitkami žalobkyně týkajícími se propuštění zboží do celního režimu vývoz a prokázání výstupu zboží z území EU do třetí země, rozhodnutí žalovaného však zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí v části týkající se námitky legitimního očekávání, kdy žalobkyně

upozorňovala na skutečnost, že ve skutkově obdobném případě za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2013 posoudil správce daně stejné předkládané důkazy jako dostatečné.

[3] Krajský soud poukázal na skutečnost, že námitku legitimního očekávání uplatnila žalobkyně již v odvolacím řízení a zhodnotil, že žalovaný se s touto námitkou plně nevypořádal, když pouze konstatoval, že ve svém rozhodování posuzuje každé zdaňovací období jednotlivě dle předložených důkazních prostředků, proto nelze hodnotit jiné zdaňovací období, jehož skutkový stav není žalovanému znám.

II. Kasační stížnost

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[5] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku povinnosti a způsobu vypořádání odvolací námitky, dle níž byla porušena zásada legitimního očekávání, a s tím související otázku vlivu vypořádání odvolací námitky na zákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[6] Stěžovatel zdůrazňuje, že otázka porušení zásady legitimního očekávání nepředstavovala hlavní posuzovanou otázku v daňovém řízení a následně ani meritum sporu v řízení soudním. Meritum sporu spočívalo v posouzení otázky, zda byly v případě žalobkyně splněny podmínky pro osvobození od DPH při vývozu zboží dle § 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), přičemž krajský soud v hodnocení této otázky neshledal žádnou nezákonnost.

[7] K povinnosti vypořádání námitky legitimního očekávání odkazuje stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 14. 9. 2015, sp. zn. 52 Af 54/2014, dle něhož nelze povinnost orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. K vypořádání námitek postačuje i to, že orgán veřejné moci v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje svůj odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, přičemž odůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Trvání na výslovném vypořádání každé jednotlivé námitky by tak bylo přepjatým formalismem a v některých případech by až ohrožovalo schopnost orgánu veřejné moci v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu plnit své zákonem stanovené úkoly. Obdobný závěr zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, který nadto uvádí, že podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

[8] Stěžovatel proto dovozuje, že nebylo jeho povinností reagovat na každou jednotlivou větu, kterou žalobkyně uvedla ve svém odvolání. Stěžovatel je přesvědčen, že za základní námitky lze označit odvolací námitky ve věci splnění podmínek nezbytných pro osvobození od DPH při vývozu zboží, nikoliv obecné námitky žalobkyně vyjmenovávající ustanovení daňového rádu, která byla dle jejího názoru porušena. Tímto způsobem namítala žalobkyně i porušení zásady legitimního očekávání. Stěžovatel je toho názoru, že takovou námitku nelze označit za základní odvolací námitku, kterou by měl povinnost vypořádat. Nadto uvádí, že ani tuto námitku v rozhodnutí neopomenul.

Věnoval se jí na straně 10, a ačkoliv vypořádání bylo stručné, nemůže způsobit nezákonnost, resp. nepřezkoumatelnost předmětného rozhodnutí zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že se nejednalo o základní odvolací námitku. Zrušení rozhodnutí proto považuje stěžovatel za přepjatý formalismus, neboť na meritum věci nemá způsob vypořádání předmětné námitky vliv a rozsáhlejší vypořádání by na výroku rozhodnutí, tedy ani na samotné výši vyměřené daně, nic nezměnilo.

[9] Dle názoru stěžovatele z tvrzení žalobkyně uvedeného v odvolání vyplývá pouze to, že případ byl skutkově shodný a pochybnosti správce daně byly následně vyvráceny. Nevyplývá z ní však, že při odstranění pochybností postupovala žalobkyně shodným způsobem, jak uvádí Krajský soud v Brně, tedy že předložila obdobné listiny neprokazující propuštění zboží do celního režimu vývoz. Žalobkyně přitom ani nenamítala porušení zásady legitimního očekávání v souvislosti s tímto tvrzením, činila tak pouze obecně v závěru odvolání ve spojení s porušením dalších ustanovení daňového řádu. Samotná námitka porušení zásady legitimního očekávání je tedy obecná a je pouhou domněnkou stěžovatele, že dle názoru žalobkyně byla zásada legitimního očekávání porušena ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2013.

[10] V souvislosti s uplatňováním zásady legitimního očekávání odkazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016 - 55. Je přesvědčen, že případné pochybení správce daně v předchozím období nezakládá žalobkyni nárok na to, aby jí byl po všechna následující zdaňovací období přiznán nárok na osvobození od DPH bez ohledu na to, zda splní zákonem stanovené podmínky či nikoliv. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 690/01 ze dne 27. 3. 2003, je dle stěžovatele zřejmé, že zásadu legitimního očekávání je nutno posuzovat v mezích zásady zákonnosti a legitimní očekávání daňového subjektu muže založit jen postup či rozhodnutí správce daně souladné s právními předpisy.

[11] Žalobkyně zmínila v odvolání pouze zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, tedy pouze jedno zdaňovací období, kdy správce daně mohl pochybit a nic to nevypovídá o jeho správní praxi. Nelze proto dovozovat, že by správce daně postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání. V případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2013 lze hovořit pouze o ojedinělém pochybení správce daně, neboť tento dlouhodobě, jednotně a ustáleně postupuje v souladu s právními předpisy a vyžaduje pro přiznání nároku na osvobození DPH při vývozu zboží, aby žalobkyně, resp. i ostatní daňové subjekty splnily všechny podmínky zakotvené v § 66 zákona o DPH, což potvrzují i jeho rozhodnutí za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí 2014 a 1. a 2. čtvrtletí 2015, kdy správce daně a stěžovatel postupovali stejně jako v nynějším případě.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[13] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Jádrem sporu je otázka, zda reakce stěžovatele v rozhodnutí o odvolání na námitku týkající se legitimního očekávání byla dostatečná, a tedy zda je jeho rozhodnutí v této části přezkoumatelné. Krajský soud shledal, že nikoliv. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ovšem neztotožňuje.

[15] Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána tehdy, není-li z odůvodnění seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 44/2012 - 19).

[16] Odvolací námitka žalobkyně v odvolání ze dne 12. 11. 2014 proti platebnímu výběru na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 zněla následovně: *„V průběhu daňového řízení daňový subjekt správce daně několikrát upozorňoval, že správci daně při posuzování skutkově shodného případu, vývoz zboží za 4. čtvrtletí 2013, veškeré pochybnosti odstranil.“* Závěrem odvolání je uvedeno, že správce daně porušil § 8 odst. 2 daňového řádu, tedy nedbal na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[17] Na tuto námitku reagoval stěžovatel tak, že nemůže posoudit jiné zdaňovací období, než to, které je řešeno, neboť není seznámen se spisovým materiálem zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2013. K § 8 odst. 2 daňového řádu uvedl, že posuzuje každé zdaňovací období jednotlivě dle předložených důkazních prostředků. Proto nelze hodnotit jiné zdaňovací období, jehož skutkový stav není odvolacímu orgánu znám, přičemž dodal, že odvolatelka měla zřejmě na mysli zmíněné 4. čtvrtletí 2013.

[18] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že odvolací námitka citovaná výše, byla formulována ve velké míře obecnosti a stěžovateli proto nevznikla povinnost domýšlet za žalobkyni možné scénáře, které touto obecnou větou byly myšleny, a s těmito se vypořádávat.

[19] Žalobkyně v námitce netvrdila, že by ve 4. čtvrtletí 2013 předkládala správci daně stejné důkazy, které nabízela za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014, a správce daně tyto na rozdíl od nyní řešeného období přijal k prokázání nároku na osvobození od DPH při vývozu zboží, což je podstatou námitky porušení legitimního očekávání. Žalobkyně má vůči správci daně právo na to, aby v jeho rozhodování nevznikaly v obdobných případech nedůvodné rozdíly. Musí však tvrdit, že zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 a 2. čtvrtletí 2014 byly obdobnými případy z toho důvodu, že se jednalo o prokazování stejné skutečnosti, tedy zda má žalobkyně nárok na osvobození od DPH či nikoliv, a že tuto skutečnost prokazovala žalobkyně v obou případech stejnými doklady s různým výsledkem. Takto však odvolací námitka formulována nebyla.

[20] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na názoru, že kvalita žalobních či odvolacích námitek předurčuje kvalitu jejich vypořádání (srov. např. rozsudek dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016 - 26). Odvolací námitka žalobkyně však nebyla formulována dostatečně konkrétně na to, aby byl žalovaný povinen hodnotit jiné zdaňovací období ve vztahu k právě prověřovanému. Ačkoliv se žalovaný vypořádal s uplatněnou námitkou velmi úsporně a zcela jistě mohl detailněji odůvodnit, proč ji neshledává důvodnou, nejedná se dle Nejvyššího správního soudu o takovou situaci, kdy by jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné z hlediska kritérií shora vymezených. Stěžovatel uvedl, proč námitku žalobkyně nepovažoval za relevantní pro daný případ. Věcná správnost tohoto závěru pak může být předmětem soudního přezkumu.

[21] Zároveň se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje s výkladem stěžovatele, že nebylo jeho povinností se touto námitkou jakkoliv zabývat, vzhledem k tomu, že se nejednalo o námitku základní, týkající se jádra sporu. Nejvyšší správní soud i Ústavní soud již dříve aprobovaly možnost, že krajský soud či žalovaný správní orgán nemusí reagovat na každou jednotlivou dílčí námitku či tvrzení, postaví-li vedle těchto námitek vlastní ucelenou argumentaci, kterou logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08). Tento postup je však vhodný zejména v situaci, kdy odvolací či žalobní námitky jsou značně obsáhlé a detailní a vypořádání každé jednotlivé z nich by bylo na překážku srozumitelnosti rozhodnutí. V současném případě byl vlastní text odvolání žalobkyně včetně jeho doplnění formulován na třech stranách, zbytek tvořily přílohy, jež měly prokázat nárok na osvobození od DPH. V takové situaci není výše uvedený postup vhodný. Stěžovatel však námitku žalobkyně neopomenul, v obecnosti se jí věnoval a jeho rozhodnutí v této ani v jiné části není nepřezkoumatelné.

[22] Ve větší míře konkrétnosti formulovala žalobkyně námitku porušení legitimního očekávání až v žalobě, kdy otázku rozdílného posouzení předkládaných dokladů spojila se změnou interpretace § 66 zákona o DPH správcem daně v roce 2014. K prokázání svých tvrzení zároveň soudu navrhla, aby si obstaral spisy správce daně z obou předmětných období.

[23] Vzhledem k tomu, že žalobní námitka byla formulovaná mnohem šířeji, krajský soud se měl tímto žalobním bodem sám zabývat a na základě navržených důkazů učinit úvahu o tom, zda žalobkyni mohlo na základě předchozích rozhodnutí správce daně vzniknout legitimní očekávání, a zda stěžovatel o nyní řešeném zdaňovacím období, tedy 2. čtvrtletí 2014, rozhodl v rozporu s tímto potenciálním legitimním očekáváním žalobkyně.

[24] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že kasačními námitkami týkající se věcné podstaty sporu, tedy zda žalobkyni vzniklo legitimní očekávání a zda bylo porušeno, se nezabýval, neboť se jedná o otázku, kterou v dalším řízení musí nejprve posoudit krajský soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2017, č. j. 31 Af 4/2016 – 191, proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení se krajský soud sám bude zabývat otázkou, zda bylo postupem stěžovatele či správce daně porušeno legitimní očekávání žalobkyně.

[26] Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. června 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu