



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **Ing. Z. Z.**, zastoupeného JUDr. Milanem Zápotočným, advokátem se sídlem v Jihlavě, Telečská 7, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2004, č. j. 30 Ca 159/2004 - 12,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2004 č. j. 30 Ca 159/2004 – 12 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2004, č. j. 30 Ca 159/2004 – 12, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 3. 5. 2000, č. j. 9391/1999/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání Ing. Z. Z. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 26. 7. 1999, č. j. 76743/99/314912/8207, kterým byla účastníkovi snížena vlastní daňová povinnost na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1994 na částku 1 409 159 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Povinností odvolacího orgánu je podle ustanovení § 50 odst. 7 věta druhá zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vypořádat se se všemi důvody v odvolání uvedenými. Je-li v odvolání, stejně jako v žalobních bodech, namítáno, že účastník nepovažuje za pravdivé tvrzení správce daně, že nedoložil všechny skutečnosti potřebné ke správnému zjištění základu daně, pak je podle názoru krajského soudu nutno účastníkovi přisvědčit, že stěžovatel porušil citované ustanovení, neboť jeho reakce (vypořádání se s tímto důvodem) není z odůvodnění napadeného rozhodnutí zjistitelná. Není tak seznatelné, zda a z jakého důvodu stěžovatel hodnotí tuto námitku jako právně nevýznamnou z hlediska rozhodnutí o věci samé. Pokud v odvolání, stejně jako v žalobě, uvede účastník, že prohlášení vkladatele bylo v účetnictví založeno před daňovou kontrolou a je datováno dnem 7. 1. 1994, takže je evidentní, že je-li v notářském zápisu ze dne 2. 7. 1996, jehož je zmíněné prohlášení

součástí, uvedeno datum vložení nemovitostí do W., v. o. s. 1. 1. 1994, jedná se o zjevnou chybu v psaní, pak jednak závěr stěžovatele, že z předmětného notářského zápisu jednoznačně vyplývá, že k vkladu došlo k 1. 1. 1994, je v rozporu s tím, kdy k prohlášení podle jeho datování došlo, jednak není opět zjistitelné, z jakých konkrétních důvodů z hlediska hodnocení tohoto důkazního prostředku ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 citovaného zákona dospěl stěžovatel k závěru, že tvrzení účastníka o chybě v psaní a o prioritě prohlášení není důvodné a relevantní, jakož i proč hodnotí zmíněný notářský zápis jako obsahově nerozporný a jednoznačný z hlediska objektivizace pravé vůle. Pro přezkoumatelnost správního rozhodnutí z hlediska ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. platí, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předstírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má ta to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném právním posouzení právní otázky soudem. K nedostatku důvodů zrušeného rozhodnutí uvedl, že bylo přezkoumáváno rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení o mimořádném opravném prostředku podle části páté zákona o správě daní a poplatků, kterému předcházelo daňové řízení vyměřovací podle části třetí a daňová kontrola podle ust. § 16 citovaného zákona. Předmět řízení o přezkumu byl v souladu s citovaným zákonem výstižně a nezaměnitelně specifikován v rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 5. 1999, kterým bylo povoleno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 11. 9. 1996, č. j. FÚ-II-8607/96-Pře. V odůvodnění rozhodnutí o povolení přezkumu stěžovatel nejen, že vymezil rozsah prováděného přezkumu, ale vypořádal se i s námitkou účastníka o neúplném zjištění skutečného stavu a z toho plynoucího nesprávného rozhodnutí ve věci, tj. zabýval se také správností posouzení daňové právní skutečnosti, a to data provedení nepeněžitěho vkladu do obchodní společnosti W., v. o. s. Rovněž tak se i vypořádal s obsahovou nerozporností a jednoznačností notářského zápisu ze dne 2. 7. 1996 z hlediska objektivizace pravé vůle účastníka k datu provedení nepeněžitěho vkladu do předmětné obchodní společnosti a předložení prohlášení vkladatele ze dne 7. 1. 1994. Na toto rozhodnutí navazuje rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě o výsledku přezkoumání ze dne 26. 7. 1999. Protože proti tomuto rozhodnutí bylo podáno odvolání, v němž bylo namítáno, že daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc leden 1994 neměla být vůbec vyměřena a ne snížena, musel stěžovatel znovu uvádět a hodnotit skutková zjištění správce daně v návaznosti na danou právní úpravu a zároveň se i vypořádat s námitkami směřujícími proti zjištěnému skutkovému stavu. Proto je v napadeném rozhodnutí uveden a také hodnocen z hlediska důkazní síly notářský zápis ze dne 13. 7. 1998, který nahrazoval notářský zápis ze dne 2. 7. 1996. Z právní úpravy přezkoumávání daňových rozhodnutí tak, jak je upravena v ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků a § 48 odst. 3 a § 50 odst. 6 citovaného zákona vyplývá, že všechna rozhodnutí vydaná v rámci řízení o tomto mimořádném opravném prostředku tvoří jeden celek a že se nejedná o samostatná na sobě navzájem nezávislá rozhodnutí. V souladu s danou právní úpravou je popis skutkových zjištění celého řízení, jako i uvedení a hodnocení důkazů, uveden v jednotlivých rozhodnutích v rámci předmětného řízení, které dohromady tvoří organický celek s dostatečnou výpovědní schopností o skutkových zjištěních i provedených důkazech včetně jejich hodnocení. Podle stěžovatele krajský soud nepřezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. a nevycházel ze specifčnosti právní úpravy přezkoumání daňových rozhodnutí. S poukazem na uvedené důvody navrhl stěžovatel, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek vyhovuje ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. a poukázal na to, že stěžovatel svou námitku nikterak nerozvedl a nezdůvodnil, v čem konkrétně spatřuje porušení této povinnosti soudem. Dále účastník vyslovil zásadní nesouhlas s názorem stěžovatele, že z právní úpravy přezkoumávání daňových rozhodnutí tak, jak je upravena v ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že všechna rozhodnutí vydaná v rámci řízení o tomto mimořádném opravném prostředku tvoří jeden celek a nejedná se o samostatná na sobě navzájem nezávislá rozhodnutí. Takový právní názor nemá podklad v platné právní úpravě a navíc by představoval nepřipustně extenzivní rozšiřování okruhu uplatňování státní moci. Podle přesvědčení účastníka musí každé jednotlivé rozhodnutí splňovat zákonem stanovené náležitosti. Pokud této podmínce rozhodnutí nevyhovuje, nelze jeho vady hojit odkazem na specifickou řízení o mimořádných opravných prostředcích.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel především v kasační stížnosti odmítá závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí s poukazem zejména na to, že bylo vydáno v rámci řízení vedeného podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, a tvoří tedy jeden organický celek se všemi předcházejícími rozhodnutími vydanými podle citovaného ustanovení. Tento názor stěžovatele nemá podle názoru Nejvyššího správního soudu oporu v platné právní úpravě, jak na to také důvodně poukázal účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti. Přezkoumání daňového rozhodnutí podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků je jednou ze zákonem stanovených možností, jak může dojít ke změně pravomocného rozhodnutí. Rozhodování podle citovaného ustanovení probíhá ve dvou fázích. V první fázi je rozhodováno o povolení nebo nařízení přezkoumání pravomocného rozhodnutí a teprve poté, je-li přezkoumání povoleno nebo nařízeno, je ve druhé fázi rozhodováno meritorně ve věci samé. I když podle odst. 6 citovaného ustanovení je správce daně, který provádí přezkumné řízení, vázán při rozhodování právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil, v žádném případě to neznamená, že tato rozhodnutí tvoří jeden celek, což by ve svém důsledku znamenalo, že jedno bez druhého nemůže obstát. Napadené správní rozhodnutí o výsledku přezkoumání vydané podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je individuálním správním aktem, který je výsledkem rozhodování správního orgánu o právech a povinnostech konkrétního subjektu v postavení účastníka daňového řízení. Jedná se o akt aplikace daňového práva, v němž je vyjádřena aplikace obecných pravidel chování obsažených v daňových normách na konkrétní případ.

Přesto však Nejvyšší správní soud shledal opodstatněnou namítanou nezákonnost napadeného rozsudku. Důvody, o které opřel krajský soud zrušující výrok svého rozsudku totiž svědčí o tom, že se věci řádně nezabýval. V dané věci povolil stěžovatel rozhodnutím ze dne 7. 5. 1999 č. j. 5037/98/ŘŘ/130 v souladu s ustanovením § 55b zákona o správě daní a poplatků přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 11. 9. 1996 č. j. FÚ II-8607/96-Pře, jímž byla účastníkovi dodatečně vyměřena DPH za zdaňovací období leden 1994 ve výši 1 509 805 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí konstatoval stěžovatel skutečnosti, z nichž při rozhodování vycházel s tím, že pokud Finanční úřad v Jihlavě vycházel z provedení vkladu k 1. 1. 1994, je podle názoru stěžovatele v souladu s údaji, jak z účetních dokladů, zápisů a použitých metod účtování, tak i z původně předloženého prohlášení vkladatele a notářského zápisu. Následně překládané listiny za účelem změny

termínu vkladu nenavazují podle stěžovatele na zpracovaná účetnictví a mimo vkladu nemovitostí jim nelze přiznat relevanci. Dále stěžovatel poukázal na to, že v případě vkladu nemovitostí dochází k uskutečnění zdanitelného plnění dnem nabytí vlastnictví, což na základě známých okolností mohlo být v době, kdy společnost W., v. o. s. již byla plátcem DPH. Pro správné stanovení daně je proto nutno tuto otázku posoudit i v intencích ustanovení § 30 zákona č. 588/1991 Sb. v platném znění. Takto byl tedy vymezen rámec přezkumné činnosti správce daně, tj. pouze ve vztahu k nemovitostem, a právním názorem stěžovatele byl ve smyslu ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků správce daně provádějící přezkumné řízení vázán. Poté správce daně po provedeném přezkumném řízení vydal dne 26. 7. 1999 rozhodnutí č. j. 76743/99/314912/8207, kterým změnil dodatečně vyměřenou DPH za leden 1994 na částku 1 409 159 Kč, neboť bylo prokázáno, že účinky vkladu nemovitostí do katastru nemovitostí nastaly ke dni 4. 9. 1996. V odvolání podaném proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání stěžovatel v podstatě namítal, že z jeho prohlášení ze dne 7. 1. 1994, jež je přílohou notářského zápisu ze dne 2. 7. 1996, je evidentní, že datum 1. 1. 1994 v tomto notářském zápise je písařskou chybou, že notářský zápis pořídil na doporučení pracovníka správce daně, že jeho prohlášení ze dne 7. 1. 1994 bylo v jeho účetnictví založeno před i po kontrole finančního úřadu a pouze nemělo povahu notářského zápisu, že výpisy z listu vlastnictví po něm správce daně v době kontroly v roce 1996 nepožadoval a že tvrzení správce daně, že nedoložil všechny skutečnosti potřebné ke správnému zjištění základu daně se nezakládá na pravdě. Z obsahu takto formulovaného odvolání je mimo jakoukoliv pochybnost zřejmé, že účastník si neuvědomil, že v přezkumném řízení mohl správce daně posoudit doměření daně pouze ve vztahu k nemovitostem a nikoliv ve vztahu k ostatním věcem, např. movitým, které účastník v lednu 1994 vložil do majetku firmy W., v. o. s. S ohledem na výsledek přezkumného řízení lze také konstatovat, že v tomto řízení byl účastník v plném rozsahu úspěšný. Z těchto hledisek měl také krajský soud posuzovat, zda a do jaké míry a jakým způsobem se měl stěžovatel vypořádat s odvolacími důvody účastníka, které uplatnil nad rámec přezkumného řízení. Protože tak krajský soud neučinil v důsledku toho, že si vůbec neujasnil rozsah přezkumné činnosti, je jeho právní názor vyjádřený v napadeném rozsudku nezákonný.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 22. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

