



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **JUDr. P. M.**, zast. JUDr. Oldřichem Kohoutem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, tř. Čs. armády 300, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 7. 2007, č. j. 30 Ca 81/2006 – 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“), proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. srpna 2006, č. j. 2197/130/2006-An. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebním výměřům Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2005 č. j. 226519/05/228913/2848, č. j. 226539/05/228913/2848, č. j. 226555/05/228913/2848 a č. j. 226562/05/228913/2848, jimiž bylo stěžovateli stanoveno penále na dani z přidané hodnoty.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že výrok soudu je v rozporu s ustanovením § 9 odst. 1 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“),

když došel k závěru, že nabytí právní moci usnesení soudu o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů správce konkurzní podstaty je dnem poskytnutí služby z hlediska zákona o DPH. Předmětné rozhodnutí se přímo dotýká práv a povinností stěžovatele, která považuje tímto za jejich porušení a diskriminaci ve vztahu k ostatním daňovým subjektům.

Je skutečností odpovídající § 30 zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, že i po právní moci předmětného usnesení je správce nucen vykonávat další činnosti (služby), která vedou k faktickému završení konkurzu. Bez jejich provedení by nemohlo dojít k naplnění konkurzního řízení a uspokojení věřitelů podle rozvrhového usnesení a zejména účelu zákona uvedeného v ustanovení § 1 zákona. Proto dochází k zproštění funkce správce až po splnění těchto povinností. Činnost správce konkurzní podstaty tedy končí až v tento okamžik. Kdyby tomu bylo naopak, musel by soud v předmětném usnesení o zrušení konkurzu současně zprostit správce funkce a nikoliv až po té.

Stěžovatel zdůrazňuje, že v okamžiku nabytí právní moci předmětného usnesení soudu o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů správce nedochází současně k plnému zaplacení správci konkurzní podstaty za službu.

K pokynu ze dne 17. 4. 2003, č. D-274 stěžovatel jednak odkazuje na své vyjádření v žalobě a dále uvádí, že kdyby bylo do té doby postupováno stejně jak uvádí ve svém odůvodnění krajský soud, nemusel by tedy být vydán. Ostatně i tento pokyn mohl odporovat zákonu z hlediska výkladu okamžiku zdanitelného plnění pro danou skutečnost. Soud se však ve svém odůvodnění s námitkami nevypořádal a pouze odkázal na názor žalovaného uvedený v jeho rozhodnutí. Stěžovatel navrhuje rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a taktéž dle obsahu kasační stížnosti uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když tvrdí, že krajský soud se v odůvodnění rozsudku nevypořádal s námitkami stěžovatele ohledně pokynu ze dne 17. 4. 2003, č. D-274 a pouze odkázal na názor žalovaného uvedený v jeho rozhodnutí.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v postupu krajského soudu, který se dle stěžovatele nevypořádal s námitkou retroaktivity Pokynu D-274 MF ze dne 17. 4. 2003 a pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že zmiňovaný pokyn mohl zákonu o DPH odporovat.

Námítku stěžovatel neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Nejvyšší správní soud předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním definován. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit pouze ta rozhodnutí soudu, ve kterých absentují důvody rozhodovací, nikoli dílčí nedostatky odůvodnění. 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. Rozhodnutí soudu bude stíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů taktéž v těch případech, kdy se soud nevypořádá se všemi žalobními námitkami žalobce.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Ve smyslu tohoto ustanovení, jak judikoval Ústavní soud, jsou obecné soudy povinny svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí. Obdobně v nález Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 Ústavní soud konstatoval, že „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“

V těchto intencích krajský soud postupoval. V projednávané věci nelze stěžovateli přisvědčit v tom, že by krajský soud námitku retroaktivity Pokynu D-274 MF ze dne 17. 4. 2003 pominul.

Stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný aplikoval výše zmiňovaný pokyn zpětně, a to za období předcházející jeho vydání, což je nesprávné. Dle stěžovatele se žalovaný s touto námitkou stěžovatele v rozhodnutí o odvolání nezabýval.

Krajský soud se k výše uvedeným žalobním námitkám vyjadřoval na straně č. 4 rozsudku, kde konstatoval, že se žalovaný s odvolacími námitkami žalobce vypořádal. Zároveň poznamenal, že ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, by mohl odvolací orgán případné chyby prvoinstančního odstraňovat, což však nebylo v daném případě zapotřebí, neboť rozhodnutí správce daně bylo věcně správné. Ostatně ani stěžovatel v tomto směru nic nenamítal s výjimkou retroaktivního posuzování věci podle shora citovaného pokynu. Krajský soud dospěl k závěru, že se v daném případě o žádnou retroaktivitu nejednalo, neboť pokyny vydává ministerstvo financí pouze v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákonů. Zmiňovaný pokyn dle názoru krajského soudu pouze upravoval a vysvětloval postup finančních orgánů ve věcech v něm uvedených podle zákona o dani z přidané hodnoty platného již od 1. 1. 1993. I bez tohoto pokynu by však muselo být postupováno stejně.

Ze shora uvedeného je tedy zřejmé, že krajský soud žalobní námitku stěžovatele ohledně retroaktivity aplikovaného pokynu neopomenul posoudit. Krajský soud posoudil námitku retroaktivity jako nedůvodnou, když ministerstvo financí vydává pokyny k zajištění jednotného výkladu a žalovaný dle soudu postupoval v souladu se zákonem.

S odůvodněním krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. V případě aplikace výkladu uvedeném v pokynu ministerstva financí na právní vztahy vzniklé před datem jeho vydání se o retroaktivitu nejednalo. K zákazu retroaktivity se zdejší soud již vyjadřoval, např. v rozhodnutí č. j. 1 Afs 87/2008 - 46 ze dne 18. 6. 2008, kde mimo jiné uvedl, že „*ke základním principům vymezujícím kategorii právního státu, kterým je i Česká republika (srov. čl. 1 Ústavy České republiky), patří princip ochrany důvěry občanů v právo a s tím související princip zákazu zpětné účinnosti právních norem. Přestože zákaz retroaktivity právních norem je v čl. 40 odst. 6 Listiny výslovně upraven*

jen pro oblast trestního práva, je nutno z čl. 1 Ústavy dovést působení tohoto zákazu i pro další odvětví práva (k pojmu retroaktivity srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb., ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, č. 145/2002 Sb., či ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01, <http://nalus.usoud.cz>). Akcent kladený na zákaz zpětné účinnosti právních norem jako na jeden ze základních prvků právního státu pramení z požadavku právní jistoty. Zákaz retroaktivity spočívá v tom, že podle současné právní normy zásadně není možné posoudit lidské chování, právní skutečnosti či právní vztahy, jež se uskutečnily dříve, než právní norma nabyla účinnosti. Zákaz zpětné účinnosti právních norem vychází z principu, podle něhož každý musí mít možnost vědět, které jednání je zakázané, aby mohl být za porušení zákazu volán k odpovědnosti. Tento zákaz souvisí i s funkcí právních norem, které svým adresátům ukládají, jak se mají chovat po jejich účinnosti, a proto zásadně platí jen do budoucna.“

Jak je patrné z výše uvedeného, o retroaktivitu by se mohlo jednat pouze v případě právních norem. Jak krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně zdůraznil, pokyn ministerstva vydává za účelem zajištění jednotného výkladu a tento nelze postavit na roveň zákona. Pokyny řady „D“ nejsou právním předpisem, proto je možno je chápat jako zveřejněné interní metodické pokyny ministerstva financí, kterými jsou vázáni v pracovním pořádku pracovníci ministerstva financí a jemu podřízených územních finančních orgánů. Z pohledu teorie práva jsou tyto pokyny pouze "oficiálním" výkladem práva, který je jen služebně závazný, jak je výše uvedeno.

V rozsudku 8 Afs 3/2005 - 59 dne 25. října 2006 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu“

Pokud stěžovatel k výše uvedenému pokynu taktéž odkázal na své vyjádření v žalobě, je nucen Nejvyšší správní soud konstatovat, že odkaz na obsah původní žaloby je pro řízení o kasační stížnosti nedostačující. Je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v kasační stížnosti explicitně uvedl, neboť soud je dle ustanovení § 109 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že rozhodnutí soudu netrpí vytýkanou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a důvod kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností kasační námitky týkající se nesprávného výkladu ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podané s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že výrok soudu je v rozporu s výše uvedeným ustanovením. Nabytí právní moci usnesení soudu o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů správce konkurzní podstaty nelze dle stěžovatele považovat za den poskytnutí služby z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. I po právní moci předmětného usnesení je správce nucen vykonávat další činnosti (služby), která vedou k faktickému završení konkurzu. Bez jejich provedení by nemohlo dojít k naplnění konkurzního řízení a uspokojení věřitelů podle rozvrhového usnesení a zejména účelu zákona uvedeného v ustanovení § 1 zákona. V okamžiku nabytí právní moci předmětného usnesení soudu o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů správce nedochází současně k plnému zaplacení správcem konkurzní podstaty za službu.

Výše uvedené námitky shledal Nejvyšší správní soud nepřijatelnými podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem. Z obsahu žaloby je patrné, že stěžovatel namítal vady řízení předcházející vydání platebního výměru na penále a retroaktivní použití pokynu ministerstva financí. Námitka nesprávného výkladu uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty součástí žalobních bodů nebyla. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovateli nic nebránilo vznést námitku nesprávného výkladu uskutečnění zdanitelného plnění již v žalobě.

Krajský soud v daném případě přezkoumal stěžovatelem napadené rozhodnutí v rozporu s dispoziční zásadou stanovenou § 75 s. ř. s., nad rámec žalobních bodů a vyjádřil se též k výkladu ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětné pochybení však dle názoru Nejvyšší správní soudu nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační důvody uplatňované stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyly naplněny a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 25. září 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu