



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.

O d ů v o d n ě n í :

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 nevyřádali 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 těmž 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 „*přiblíží*

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 vyměrování 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 stížnosti 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 věte 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 poplatků stanovilo, že „[v]ydou-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]ydou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověřit.“

[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,

pokračování

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 jejich 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 námítky, 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu